MAGDALENA NEGRUȚIU

III-
III-16443

CONTABILITATEA FINANCIARĂ ȘI DE GESTIUNE INTERNĂ A CHELTUIELILOR, VENITURILOR ȘI REZULTATELOR ÎN COMERȚ-TURISM

Împrumut sală

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

EDITURA DIDACTICĂ ȘI PEDAGOGICĂ, R.A.
BUCUREȘTI

Prof. MAGDALENA NEGRUŢIU

CONTABILITATEA FINANCIARĂ ŞI DE GESTIUNE INTERNĂ A CHELTUIELILOR, VENITURILOR ŞI REZULTATELOR ÎN COMERŢ-TURISM

CUPRINS

Capitolul 1. ORGANIZAREA GENERALĂ A CONTABILITĂŢII ÎN COMERŢ-TURISM 7

1.1. Profilul de activitate al societăţii de comerţ-turism, structura ei operaţională şi implicaţiile acestora în organizarea contabilităţii 7
1.2. Obiectivele şi funcţiile contabilităţii financiare şi de gestiune internă 11

Capitolul 2. STRUCTURI DE CHELTUIELI ŞI VENITURI 17

2.1. Structura cheltuielilor şi veniturilor în contabilitatea financiară 17
2.2. Clasificarea cheltuielilor în contabilitatea de gestiune internă 20
2.3. Definirea costului şi a purtătorului de costuri. Clasificarea calculaţiei costurilor. Metode de calculaţie 23

Capitolul 3. CONTABILITATEA FINANCIARĂ A CHELTUIELILOR, VENITURILOR, REZULTATELOR 29

3.1. Contabilitatea cheltuielilor unităţilor patrimoniale 29
3.1.1. Contabilitatea cheltuielilor de exploatare 29
3.1.2. Contabilitatea cheltuielilor financiare 44
3.1.3. Contabilitatea cheltuielilor excepţionale 47
3.1.4. Contabilitatea cheltuielilor cu amortizarea şi provizioanele 47
3.2. Contabilitatea veniturilor unităţilor patrimoniale 53
3.2.1. Contabilitatea veniturilor din exploatare 53
3.2.2. Contabilitatea veniturilor financiare 54
3.2.3. Contabilitatea veniturilor excepţionale 55
3.2.4. Contabilitatea veniturilor din provizioane 55
3.3. Calculul şi contabilitatea rezultatelor 55

Capitolul 4. DETERMINAREA COSTULUI PE PURTĂTORII DE COSTURI 68

4.1. Trăsături generale ale calculaţiei costurilor 68
4.2. Procedee de determinare şi delimitare a cheltuielilor pe purtătorii de costuri şi pe sectoare 70

4.3. Procedee de repartizare a cheltuielilor indirecte 72
Capitolul 5. CALCULUL COSTULUI PRODUSELOR FINITE ŞI ORGANIZAREA CONTABILITĂŢII DE GESTIUNE INTERNĂ LA UNITĂŢILE DE PRODUCŢIE 89
5.1. Prezentarea activităţii laboratorului de cofetărie şi patiserie 89
5.2. Prezentarea conturilor folosite în contabilitatea de gestiune internă 91
5.3. Model de contabilitate de gestiune internă la laboratoarele de cofetărie şi patiserie 93
Capitolul 6. DETERMINAREA COSTULUI COMPLET AL MĂRFII VÂNDUTE ŞI ORGANIZAREA CONTABILITĂŢII ÎNTR-UN SINGUR CIRCUIT (INTEGRATĂ) 99
6.1. Contabilitatea analitică integrată 99
6.2. Model de contabilitate într-un singur circuit, aplicat în practica întreprinderilor româneşti de comerţ-turism 101
Capitolul 7. CONCEPTUL DE COST PARŢIAL 115
7.1. Noţiunea şi tipurile de cost parţial 115
7.2. Costul direct şi condiţiile de aplicare a lui 116
7.3. Costul variabil şi posibilităţile de optimizarea a profitului 119
BIBLIOGRAFIE 122

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Cuvânt înainte

Lucrarea se adresează în egală măsură celor care studiază în învățământul economic superior, cât şi agenților economici.

Necesitatea de a poseda cel puțin câteva noțiuni de contabilitate a cheltuielilor şi veniturilor este de necontestat. Managerul, comerciantul sau administratorul unei societăți comerciale nu pot găsi mijloacele de a-şi măsura calitatea afacerilor lor în afara categoriilor economice de "cifră de afaceri-cost-profit".

În timp ce "produsul finit" al contabilității generale este bilanțul, contabilitatea de gestiune internă "produce costul". Bilanțul este documentul relațiilor publice ale societății, dar costul are o mai mare importanță în interiorul acesteia. El reprezintă "materia primă" în elaborarea unui preț compatibil cu ştiința şi progresul tehnic, respectiv cu piața. În aceste condiții costul devine una din caracteristicile întreprinderii în comunicarea cu lumea exterioară.

Aşadar, în materie de cost, contabilitatea de gestiune merită un rol privilegiat în cadrul ştiințelor economice.

Perfect conştientă de rolul important ce revine practicienilor contabili în lumea modernă, am încercat să le pun la dispoziție idei decupate din literatura contabilă de specialitate, din practica unor întreprinderi sau din propria experiență. Sper că îi vor ajuta în revizuirea metodelor şi uzanțelor actuale precum şi în organizarea unei contabilități de gestiune care să le permită orientarea activității şi afacerilor.

Autoarea

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Capitolul 1

ORGANIZAREA GENERALĂ A CONTABILITĂȚII ÎN COMERȚ-TURISM

1.1. Profilul de activitate al societății de comerț-turism, structura ei operațională și implicațiile acestora în organizarea contabilității

Comerțul reprezintă o componentă principală a sectorului terțiar al economiei naționale. El se definește ca un ansamblu de activități prin care se asigură legături permanente între producători și consumatori. Comerțul se mai poate defini ca o reluare continuă a activității de cumpărare și revânzare a mărfurilor, în scopul obținerii unui profit.

Actele de comerț își pot lărgi sfera, cuprinzând pe lângă circulația mărfurilor și **prestarea unei game variate de servicii**, complementare bunurilor furnizate, ca: *servicii de cazare hotelieră, alte prestări de servicii, activități turistice*, etc.

După modul de derulare a activității de circulație a mărfurilor și participanții la calea de circulație, distingem:

- comerț cu ridicata ("en gros") și
- comerț cu amănuntul ("en detail").

1) **Comerțul cu ridicata** se caracterizează prin aprovizionarea cu mărfuri în cantități mari direct de la producător, din import sau de la alți angrosiști și revânzarea lor în cantități relativ mari, altor angrosiști sau către detailiști.

Circulația cu ridicata a mărfurilor se desfășoară prin intermediul **depozitelor cu ridicata**. Acestea pot fi:

a) **specializate** pe grupe mari de mărfuri (alimentare și neali-mentare), iar în cadrul acestora pe subgrupe (textile-încălță-minte, metalo-chimice, mobilă, marochinărie, în cadrul mărfurilor nealimentare sau mezeluri-brânzeturi, produse de băcănie și băuturi, pentru cele alimentare) și
b) **mixte**.

2) **Comerțul cu amănuntul** se caracterizează prin aprovizionarea cu mărfuri în cantități relativ mari direct de la producător sau de la angrosiști și revânzarea lor cu amănuntul (cu bucata, metrul, litrul sau kilogramul) către consumatorul final (către populație).

Circulația cu amănuntul a mărfurilor se desfășoară prin intermediul:

- depozitelor cu mica ridicată;
- depozitelor de repartizare și
- unităților propriu-zise cu amănuntul: magazine, chioșcuri, tonete.

a) **Depozitele cu mica ridicată** au rolul de a desface mărfurile consumatorilor colectivi: creșe, grădinițe, spitale, cantine.

b) **Depozitelor de repartizare** le revine sarcina de a asigura sortimentele de marfă solicitate și desfacerea ritmică a acestora. În consecință, ele se aprovizionează cu mărfuri, pe care le distribuie (transferă), conform unor grafice de distribuție sau la cerere, **unităților proprii cu amănuntul**. Acestea din urmă vând mărfurile direct consumatorilor finali (populației).

O formă distinctă a circulației cu amănuntul o reprezintă alimentația publică, caracterizată printr-un grad ridicat de complexitate.

În funcție de activitatea desfășurată, **unitățile de alimentație publică** pot fi:

- **unități de producție** a căror activitate constă în aprovizionarea cu materii prime, prelucrarea acestora și obținerea de produse finite, care se vând către societăți terțe sau se transferă unităților de desfacere aparținând aceleiași societăți. Dintre unitățile de producție fac parte laboratoarele de cofetărie și patiserie precum și carmangeriile.
- **unități de desfacere** care se aprovizionează cu mărfuri destinate vânzării în starea lor inițială (mezeluri, brânzeturi, băuturi alcoolice și răcoritoare, fructe, etc.) cu organizarea consumului pe loc. De exemplu: baruri, bufete, cofetării și patiserii fără laborator propriu.
- **unități mixte** (de producție și desfacere) a căror activitate este complexă și constă în:
  a) aprovizionarea cu mărfuri și desfacerea lor în starea în care au fost cumpărate;
  b) aprovizionarea cu materii prime, transformarea lor în preparate culinare și organizarea consumului acestora în unități proprii.

B.C.U. "M. EMINESCU" IAȘI
ȘT. ECONOMICE

Strâns legată de alimentația publică este **activitatea de cazare hotelieră**, care se desfășoară prin intermediul unor unități operative specifice.

După importanța lor, acestea pot fi:

- unități principale: hoteluri, moteluri, hanuri turistice, cabane turistice etc.
- unități complementare: popasuri turistice, sate de vacanță, camere la cetățeni, etc.

Unităților de cazare li se atribuie, în funcție de condițiile materiale și gradul de confort, de la una la cinci stele.

În unitățile de cazare hotelieră se mai pot presta și alte servicii ca: frizerie, coafură, cosmetică, telefon, fax, telex, schimb valutar, piscină, curățătorie chimică etc.

O formă a comerțului invizibil este **turismul**. Acesta are ca obiect organizarea și desfășurarea unor călătorii în afara localității de reședință pentru satisfacerea intereselor legate de utilizarea timpului liber al populației. În afara activității de deplasare a turiștilor în timpul lor liber, turismul mai cuprinde un ansamblu de activități care contribuie la satisfacerea nevoilor turistice: activitatea întreprinderilor hoteliere și de alimentație publică, activitatea de transport a turiștilor, etc. În consecință, la realizarea unei activități turistice participă mai multe unități de turism, ceea ce face ca una dintre ele să îndeplinească rolul de unitate organizatoare (de regulă agenția de turism), iar celelalte de unități prestatoare.

Din cele expuse a rezultat că profilul de activitate al unei societăți de comerț-turism determină structura organizatorică a acesteia. Atât profilul de activitate, cât și structura organizatorică au implicații, la rândul lor, asupra organizării contabilității.

1) Mărimea societății, numărul de unități din subordinea ei și dispersarea teritorială a acestora determină alegerea sistemului de contabilitate: centralizat sau descentralizat.

La societățile mici, cu puține unități, este caracteristic sistemul centralizat, caracterizat prin existența unui singur compartiment de contabilitate la nivel central, unde se primesc și se prelucrează documentele primare și se înregistrează cronologic și sistematic operațiile economico-financiare, întocmindu-se balanța de verificare și situațiile de sinteză și raportare financiar-contabilă.

La societățile mari, cu multe unități și mai ales dispersate teritorial, se utilizează sistemul descentralizat.

Fiecare unitate are un sector de contabilitate care prelucrează documentele primare până la balanța de verificare.

La nivel central se organizează o contabilitate generală, care prelucrează documentele primare şi înregistrează operaţiile specifice sectorului administrativ şi centralizează balanţele de verificare la nivelul întregii societăţi, întocmind situaţiile de sinteză şi raportare financiar-contabilă.

2) Profilul unităţilor determină folosirea unor documente specifice, mai ales pentru vânzare.

Astfel:

- pentru vânzarea cu ridicata se va utiliza *factura*, care conţine informaţii cantitativ-valorice: sortimentul de marfă vândut, unitatea de măsură, cantitatea, preţul unitar, valoarea;
- pentru vânzarea cu amănuntul este caracteristic *bonul de vânzare* sau *tichetul de casă*, care conţin date valorice (valoarea mărfurilor vândute);
- pentru vânzarea prin unităţile de alimentaţie publică se utilizează *nota de plată*.

3) În funcţie de informaţiile conţinute de documentele de vânzare se alege metoda de contabilizare a stocurilor şi operaţiilor cu mărfuri.

Astfel, dacă documentele de vânzare conţin date cantitativ-valorice se poate utiliza "metoda inventarului permanent la cost de achiziţie". Dacă documentele de vânzare conţin date global-valorice este indicată "metoda inventarului permanent la preţ de vânzare" sau "metoda inventarului intermitent".

4) Profilul de activitate determină totodată conturile utilizate în reflectarea vânzărilor şi anume:

- pentru unităţi de comerţ (de desfacere sau mixte) **707** "*Venituri din vânzarea mărfurilor*";
- pentru unităţi de producţie, la vânzarea produselor către terţi, **701** "*Venituri din vânzarea produselor finite*";
- pentru unităţi de cazare hotelieră sau turistice, **704** "*Venituri din lucrări executate, servicii prestate*".

BCU IAŞI / CENTRUL UNIVERSITAR

1.2. Obiectivele şi funcţiile contabilităţii financiare şi de gestiune internă

Contabilitatea se organizează în dublu circuit: pe de-o parte o contabilitate financiară sau generală, iar pe de altă parte o contabilitate de exploatare sau de gestiune internă.

Tratând informaţia într-o manieră completă şi continuă, contabilitatea descrie datele observate sub diverse aspecte şi analizează imediat consecinţele.

Obiectivele contabilităţii financiare sunt:

- descrierea situaţiei patrimoniale;
- calculul rezultatului global, din întreaga activitate a societăţii comerciale.

Ea se organizează vis-a-vis de terţi şi sesizează relaţiile unităţii patrimoniale cu exteriorul, deci fluxurile externe.

Contabilitatea financiară este supusă normelor şi normativelor legale în vigoare şi are ca instrument de lucru "Planul contabil general".

Ea îndeplineşte următoarele funcţii:

- **o funcţie previzională** în virtutea căreia permite:
  a) elaborarea unui ghid al dezvoltării societăţii;
  b) stabilirea unui program de finanţare şi de trezorerie;
- **o funcţie de înregistrare curentă a operaţiilor economico-financiare**, ceea ce facilitează determinarea capacităţii de exploatare şi a gradului de folosire a ei şi a unor caracteristici ale situaţiei financiare ca:
  a) independenţa financiară;
  b) acoperirea cu credite;
  c) gradul de lichiditate;
  d) gradul de îndatorare, etc;
- **o funcţie de analiză şi control**, care dă posibilitatea stabilirii integrităţii patrimoniului şi a eficienţei gospodăririi acestuia, în vederea conservării şi dezvoltării sale.

Informaţiile înregistrate de contabilitatea financiară pot fi analizate şi dintr-un alt unghi, cel al fluxurilor interne.

Clasificate după legătura cu diversele funcţii ale societăţii sau în raport de sectoarele de activitate care le generează, aceste informaţii dau contur unei laturi complementare contabilităţii financiare, respectiv contabilităţii de gestiune internă.

Contabilitatea de gestiune internă cuprinde în sfera sa de cercetare aspecte ca:

- modul de formare a cheltuielilor;

- comportamentul cheltuielilor în raport cu factorii ce la generează precum şi cu caracterul lor;
- metodele şi etapele de determinare a costurilor;
- caracteristicile şi modul de delimitare a sectoarelor de cheltuieli;
- modul de stabilire a purtătorilor de costuri.

Varietatea obiectivelor contabilităţii de gestiune internă permite gruparea lor în trei mari obiective[*)] :

- cunoaşterea costurilor pe purtătorii de costuri;
- cunoaşterea condiţiilor interne de exploatare ale întreprinderii;
- cunoaşterea informaţiilor necesare evaluării reale a elementelor patrimoniale în contabilitatea generală.

Cunoaşterea costurilor este întotdeauna de actualitate pentru trei motive[*)]:

- prima motivaţie este **comercială** deci, direct legată de funcţiunea de desfacere a întreprinderii;
- a doua motivaţie se aplică în gestiunea produselor şi mărfurilor care sunt legate de rentabilitatea activităţii;
- a treia vizează gestiunea generală şi regrupează utilizările menţionate mai sus.

Prima motivaţie, cea comercială, are două raţiuni:

a) una economico-politică, care se bazează pe nevoia de a influenţa consumul prin reglementarea preţurilor;
b) raţiunea filozofică ţine de structura de management a întreprinderii:
   - o structură de formaţie tehnică va fi interesată numai în producţie;
   - o structură de formaţie economică va fi interesată într-o concurenţă perfectă care să echilibreze cererea cu oferta.

Dar în ambele cazuri apare motivaţia comercială: determinarea preţului de vânzare şi implicit a rezultatului.

Motivaţia de gestiune a produselor şi mărfurilor este utilă în deciziile privind orientarea portofoliului sortimental produs şi/sau comercializat. Cunoscând costul pe produs sau marfă, precum şi pe lucrare sau serviciu se stabileşte strategia întreprinderii. Totodată, informaţiile privind costurile facilitează controlul activităţii. Acesta se poate efectua prin costul pe purtător sau pe funcţiune a întreprinderii: aprovizionare, producţie,

*) "La comptabilité analytique" - Jean Claude Einsetler - Ed. Economică, Paris.

desfacere, administrativ. Intervenindu-se în reducerea costului se poate reda produselor competitivitatea înainte de a o pierde complet.

Costul permite totodată compararea previziunilor cu realizările pe funcţiuni ale întreprinderii sau compararea realizărilor pe perioade succesive.

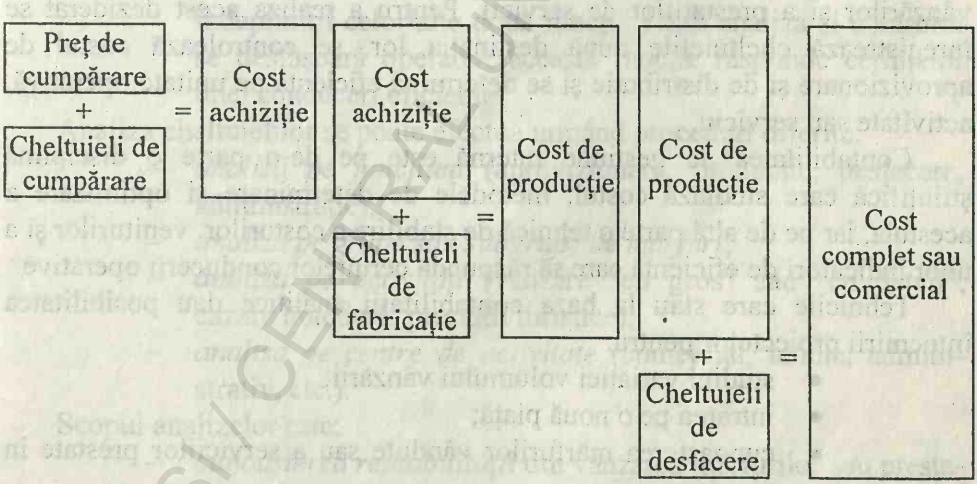
Pentru a realiza obiectivele contabilităţii de gestiune internă este necesar să cunoaştem **semnificaţia câtorva termeni: preţ, cost, marjă şi rezultat.**

Preţul este expresia monetară a valorii unei tranzacţii între întreprindere şi o persoană terţă. El apare:

- în procesul achiziţionării de bunuri sau servicii şi este cunoscut sub denumirea de *preţ de cumpărare*;
- în procesul vânzării bunurilor şi serviciilor, când este denumit *preţ de vânzare*.

Cheltuiala exprimă toate fluxurile valorice înscrise în debitul unui cont din clasa 6: conturi de cheltuială. Ea semnifică un angajament de plată, o plată sau un consum. Noţiunea de cheltuială este legată de o natură dată.

Costul reprezintă o regrupare a cheltuielilor din punct de vedere al unui obiect definit. Diferitele costuri se pot schematiza astfel:



Schema 1.1. - Formarea costurilor

Marja este diferenţa între cifra de afaceri (suma vânzărilor) şi un cost la care se referă.

Prin urmare **rezultatul** este întotdeauna urmat de costul la care se referă marja.

De exemplu

- marja asupra costului de achiziție: diferența dintre suma vânzărilor şi costul de achiziție (marjă brută sau comercială);
- marja asupra costului de producție: diferența dintre suma vânzărilor şi costul de producție;
- marja asupra costului variabil: diferența dintre suma vânzărilor şi costul variabil.

Semnificația marjei este:

- diferența dintre suma vânzărilor şi un cost (o regrupare dată a cheltuielilor);
- suma care rămâne la dispoziția întreprinderii pentru a acoperi alte cheltuieli decât cele cuprinse în cost şi a asigura profitul acesteia.

Contabilitatea de gestiune internă stabileşte şi analizează costurile, ceea ce permite:

- determinarea valorii stocurilor, în vederea stabilirii rezultatului;
- determinarea prețurilor de vânzare;
- analiza şi controlul costurilor.

Stabilirea şi analiza rezultatului parțial facilitează controlul politicii vânzărilor şi a prestațiilor de servicii. Pentru a realiza acest deziderat se înregistrează cheltuielile după destinația lor, se controlează costul de aprovizionare şi de distribuție şi se determină eficiența pe unitate operativă, activitate sau serviciu.

Contabilitatea de gestiune internă este pe de-o parte o disciplină ştiințifică care studiază costul, metodele de determinare şi optimizare a acestuia, iar pe de altă parte o tehnică de stabilire a costurilor, veniturilor şi a unor indicatori de eficiență care să răspundă cerințelor conducerii operative.

Tehnicile care stau la baza contabilității analitice dau posibilitatea întocmirii proiectelor pentru:

- studiul variației volumului vânzării;
- intrarea pe o nouă piață;
- cunoaşterea mărfurilor vândute sau a serviciilor prestate în pierdere;
- cunoaşterea pericolelor de cădere sub punctul de rentabilitate de volum, de preț;
- cunoaşterea productivității unei mâini de lucru, a unui metru pătrat de suprafață comercială.

În concluzie, contabilitatea analitică permite:

- măsurarea rentabilității în cadrul unității patrimoniale, de manieră analitică: element cu element;

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- evaluarea rațională a elementelor de activ;
- aprecierea gestiunii;
- controlul rentabilității și a responsabilităților.

Contabilitatea de gestiune internă are însă și anumite limite, în sensul că nu poate oferi informații asupra cererii, a costului de renunțare la o decizie, precum și anticipații asupra unor fapte și evenimente.

Din cele expuse rezultă funcțiile contabilității de gestiune internă:

- *funcția previzională* a costurilor și veniturilor, în virtutea căreia se pot prestabili nivelul și structura costurilor de manieră analitică (pe activitate, grupă de mărfuri, unitate operativă sau funcție a societății). Ca urmare, se pot întocmi "Bugete de venituri și cheltuieli", flexibile, pentru fiecare structură organizatorică din cadrul societății;
- *funcția de înregistrare curentă* a cheltuielilor și veniturilor și în consecință de urmărire a îndeplinirii "Bugetelor de venituri și cheltuieli". Această funcție permite, prin informațiile pe care le oferă, calculul unor indicatori de eficiență ca: cifra de afaceri, cheltuieli la 1.000 lei desfacere, punctul de echilibru, costul marginal, coeficientul și intervalul de siguranță;
- *funcția de analiză și control*, realizabilă ca urmare a îndeplinirii celorlalte două funcții. Dacă analiza și controlul se desfășoară operativ, această funcție răspunde cerințelor unei conduceri eficiente.

Analiza cheltuielilor se poate efectua urmând proceduri diferite:

- *analiza pe funcțiuni* (aprovizionare, producție, desfacere, administrație);
- *analiza pe grupe sau subgrupe de mărfuri*;
- *analiza pe activități* (vânzare "en gros" sau "en detail", cazare hotelieră, prestații turistice);
- *analiza pe centre de activitate* (comercial, tehnic, administrativ, etc.).

Scopul analizelor este:

- *cunoașterea rentabilității* din vânzarea mărfurilor sau prestarea serviciilor în condițiile unor prețuri de vânzare oferite de piață, deci fixate independent de voința unității sau a unor prețuri de vânzare care să asigure profit pentru toate mărfurile și serviciile;
- *fixarea de responsabilități* privind cheltuielile, în vederea unui control eficient.

BCU IAȘI

Contabilitatea analitică sau de gestiune internă se organizează în conformitate cu specificul activității, având în vedere necesitățile proprii. Se poate organiza prin contabilitate în partidă dublă, în partidă simplă sau prin evidență operativă.

În "Planul contabil general" este prevăzută o clasă de conturi (clasa 9) pentru contabilitatea de gestiune internă, cu scop orientativ. Agentul economic poate să completeze locurile rămase libere în grupele de conturi sau să schimbe conținutul și funcția celor existente.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Capitolul 2

STRUCTURI DE CHELTUIELI ŞI VENITURI

2.1. Structura cheltuielilor şi veniturilor în contabilitatea financiară

Cheltuielile şi veniturile desemnează transformările cantitative şi calitative în masa patrimoniului ca urmare a proceselor interne.

Procesul angajării, consumului şi plăților privind factorii de producție generează cheltuieli, a căror finanțare are loc din veniturile societății. **Angajarea factorilor de producție** are loc în momentul contractării unei obligații băneşti (datorii), **consumul** priveşte utilizarea factorilor de producție, iar **plățile** achitarea ca echivalent a unei sume de bani în relațiile cu alte persoane.

La sfârşitul perioadei cheltuielile sunt imputate, adică decontate, asupra rezultatului.

După destinația lor, cheltuielile se clasifică în: cheltuieli de exploatare, cheltuieli financiare şi cheltuieli excepționale.

a) **Cheltuielile de exploatare** sunt generate de realizarea obiectului de activitate al întreprinderii: fabricarea de produse, executarea de lucrări, prestarea de servicii, comercializarea de mărfuri etc. **Se structurează după natura lor, în:**

- cheltuieli privind consumurile de materii prime, materiale, mărfuri şi alte elemente similare;
- cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terți (întreținere, reparații, redevențe, locații de gestiune, chirii, transporturi de bunuri şi persoane, cheltuieli de protocol, reclamă etc.);
- cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate suportate de unitatea patrimonială (impozite pe clădiri, taxe pentru folosirea terenurilor, impozitul pe profit);
- cheltuielile cu personalul (salarii şi alte drepturi de personal, contribuția la asigurări şi protecție socială, etc.);
- alte cheltuieli de exploatare.

b) **Cheltuielile financiare** sunt generate de:

- pierderi din creanțe legate de participații;
- pierderi din vânzarea titlurilor de plasament;
- diferențe nefavorabile de curs valutar;
- dobânzi aferente împrumuturilor primite;
- sconturi acordate clienților;
- alte cheltuieli financiare.

c) **Cheltuielile excepționale** sunt determinate de o activitate care iese din normalitate sau operații cu o frecvență redusă, și care se referă la:

- operațiuni de gestiune (amenzi, penalități, despăgubiri achitate, donații și subvenții acordate, pierderi din debitori diverși etc.);
- operațiuni de capital (partea neamortizată a imobilizărilor cedate și alte cheltuieli).

d) O grupă distinctă o constituie **cheltuielile cu amortizările și provizioanele** grupate după destinația și natura lor, în:

- amortizarea imobilizărilor;
- provizioane pentru riscuri și cheltuieli;
- provizioane pentru deprecierea imobilizărilor, stocurilor, creanțelor, titlurilor de plasament, reglementate.

Toate aceste cheltuieli precum și rezultatul exercițiului se finanțează din veniturile societății, care reprezintă sume ce revin societății ca rezultat al activității sale.

Veniturile corespund valorilor încasate sau de încasat provenind din: livrări de mărfuri și/sau prestări de servicii și din avantajele pe care le va primi unitatea patrimonială.

În legătură cu veniturile se disting patru momente: producția, facturarea (vânzarea cu încasare ulterioară), încasarea și încoporarea lor în profit.

Momentul creării rezultatului sub formă de produse finite este reprezentat de **producție**.

Facturarea presupune transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor de la vânzător la client.

Încasarea constă în transformarea creanțelor rezultate în urma facturării în bani.

Încorporarea veniturilor în profit se face la închiderea exercițiului, în vederea comparării lor cu cheltuielile, pentru determinarea rezultatului.

După natura activității generatoare de venit, acestea se grupează similar cheltuielilor, în: **venituri din exploatare, venituri financiare și venituri excepționale**. În cadrul fiecărei activități, **veniturile se structurează în funcție de natura lor**. Rezultă astfel, structura veniturilor:

a) **Venituri din exploatare:**

- venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrări executate şi servicii prestate;
- venituri din producţia stocată care exprimă variaţia de valoare a stocurilor între începutul şi sfârşitul perioadei şi care poate fi în plus sau minus. În funcţie de semnul diferenţei, aceasta se va înscrie în cadrul veniturilor în mod corespunzător;
- venituri din producţia imobilizată;
- venituri din subvenţii de exploatare.

b) **Venituri financiare:**

- din participaţii;
- din creanţe imobilizate;
- din titluri de plasament;
- din diferenţe favorabile de curs valutar;
- din dobânzi primite;
- din sconturi obţinute;

c) **Venituri excepţionale:**

– din operaţiuni de gestiune:
  a) amenzi, penalităţi, despăgubiri încasate;
  b) subvenţii primite;
  c) reactivarea debitorilor insolvabili;

– din operaţiuni de capital:
  a) venituri din cedarea activelor.

d) **Venituri din diminuarea sau anularea provizioanelor** care pot fi după caz, din exploatare, financiare sau excepţionale şi care se formează când nu se mai justifică menţinerea provizioanelor.

Rezultatul exerciţiului, profitul sau pierderea, se calculează ca diferenţă între veniturile şi cheltuielile exerciţiului indiferent de data încasării sau plăţilor.

Rezultatul exerciţiului cuprinde:

– rezultatul din exploatare;
– rezultatul din operaţii financiare;
– rezultatul excepţional.

1) **Rezultatul din exploatare** se obţine prin compararea veniturilor din exploatare cu cheltuielile din exploatare şi poate fi:

a) profit, adică venit rămas după acoperirea cheltuielilor sau
b) pierdere, cheltuială neacoperită din venitul propriu.

2) **Rezultatul din operaţii financiare** se determină din compararea veniturilor financiare cu cheltuielile financiare.

BCU "ALEXANDRU IOAN CUZA" UNIVERSITY LIBRARY

3) **Rezultatul excepțional** rezultă din compararea veniturilor excepționale cu cheltuielile excepționale.

Suma algebrică a celor trei rezultate reprezintă rezultatul global, din întreaga activitate, denumit și rezultat contabil.

Pentru a obține rezultatul fiscal, din rezultatul contabil se scad cheltuielile deductibile fiscal și la suma obținută se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal.

Principiul independenței exercițiilor presupune împărțirea timpului în perioade egale, numite exerciții, care sunt, în principiu, riguros independente unele de altele. Ca urmare, se atribuie fiecărui exercițiu cheltuielile și veniturile aferente lui, motiv care le structurează în:

- cheltuieli și venituri curente;
- cheltuieli și venituri în avans.

a) *Cheltuielile și veniturile curente*, caracterizate în cele expuse, sunt aferente exercițiului în curs.

b) *Cheltuielile și veniturile în avans* sunt aferente exercițiilor viitoare și pot proveni din chirii, redevențe, asocieri în participații, etc.

2.2. Clasificarea cheltuielilor în contabilitatea de gestiune internă

Necesitățile muncii de previzionare și calculație efectivă a costului determină **necesitatea clasificării cheltuielilor după următoarele criterii:**

- natura economică a cheltuielii;
- componența cheltuielilor;
- importanța și destinația lor în circuitul economic;
- cerințele muncii de calculație și analiză;
- modul de identificare pe purtători;
- legătura cu volumul activității.

a) **După natura lor**, cheltuielile se structurează în:

- cheltuieli cu munca vie;
- cheltuieli cu munca materializată.

1) **Cheltuielile cu munca vie** sunt generate de consumul de forță de muncă și constau în: cheltuieli cu salarii și cheltuieli cu asigurările sociale și protecția socială. La acestea se adaugă cheltuielile cu deplasări, detașări, transferuri, studii și cercetări, etc.

2) **Cheltuielile cu munca materializată** privesc consumurile de materii prime, materiale, combustibil, energie, apă, piese de schimb, amortizarea activelor fixe, etc.

b) **după componența lor**, cheltuielile pot fi:

- simple;
- complexe.

1) **Cheltuielile simple** sunt formate dintr-un singur fel de cheltuială, care nu se mai poate diviza în elemente componente, de unde denumirea lor de cheltuieli monoelementare.

2) **Cheltuielile complexe** au în componența lor mai multe cheltuieli simple. De regulă, privesc o structură organizatorică (de exemplu, cheltuieli ale sectorului administrativ) sau o activitate (cheltuieli cu reparații).

c) **Importanța și destinația cheltuielilor în circuitul economic** le clasifică în:

- cheltuieli de bază sau operaționale și
- cheltuieli auxiliare sau de structură.

1) **Cheltuielile de bază** sunt determinate de derularea activității societății, ca de exemplu, cheltuieli cu mărfurile, cheltuieli cu salariile personalului operativ, cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, etc.

2) **Cheltuielile auxiliare** sau de structură sunt necesitate de munca de organizare, conducere, coordonare și control a întregii activități. Se efectuează în cadrul sectorului administrativ (consum de rechizite, imprimate, salariile personalului administrativ și de specialitate, etc.).

d) **Cerințele muncii de calculație și analiză** împarte cheltuielile în:

- elemente primare de cheltuieli și
- articole de calculație.

1) **Elementele primare** sunt cheltuielile simple reflectate în conturile din clasa 6 din "Planul contabil general". Au fost specificate la clasificarea cheltuielilor în contabilitatea financiară (paginile 11 și 12).

2) **Articolele de calculație** facilitează determinarea costului pe purtătorii de costuri.

În cazul determinării costului complet al mărfii vândute, principalele articole de calculație sunt:

- costul de achiziție al mărfii vândute;
- salariile personalului vânzător;
- contribuția la asigurări și protecție socială, aferente acestor salarii;
- regia generală a întreprinderii.

e) **După modul de identificare pe purtători** se disting:

- cheltuieli directe și
- cheltuieli indirecte.

1) **Cheltuielile directe** sunt acele cheltuieli care se pot identifica pe marfa vândută, serviciu, sau unitate operativă, în momentul efectuării lor. De exemplu, costul de achiziție al mărfii vândute, salariile directe, etc.

2) **Cheltuielile indirecte** nu se pot identifica pe purtător în momentul efectuării lor. Se includ în cost prin calcule convenționale. De exemplu, regia generală a societății.

f) **După legătura lor cu volumul activității** se disting:

- cheltuieli variabile şi
- cheltuieli convențional-constante (fixe).

1) **Cheltuielile variabile** îşi modifică volumul la creşterea sau descreşterea volumului activității. Din sfera cheltuielilor variabile fac parte: costul de achiziție al mărfurilor vândute, salariile personalului operativ, salarizat în funcție de volumul desfacerii sau prestațiilor, materiile prime la laboratoare, etc.

Cheltuielile variabile se clasifică după comportamentul cheltuielilor la variația volumului de activitate:

- cheltuieli proporționale;
- cheltuieli degresive;
- cheltuieli regresive.

a) **Cheltuielile proporționale** cresc sau descresc proporțional cu creşterea sau descreşterea volumului producției, desfacerii sau prestărilor de servicii.

În această categorie se includ cheltuielile cu materii prime la laboratoarele de cofetărie şi patiserie, cheltuielile cu marfa în sectorul desfacerii şi cheltuielile cu salariile personalului operativ dacă acesta este salarizat în funcție de volumul desfacerii sau prestărilor de servicii.

b) **Cheltuielile degresive** sunt acele cheltuieli care cresc la o creştere a volumului de activitate, dar într-o proporție mai mică decât acesta. De exemplu, consumul de materiale auxiliare, obiecte de inventar (tacâmuri, veselă, lenjerie de masă, de pat, etc.) sau cheltuieli de întreținere a spațiilor comerciale.

c) **Cheltuielile regresive** sunt acele cheltuieli care la o creştere a volumului de activitate rămân constante sau descresc.

De exemplu, în comerț amortizarea mijloacelor fixe.

2) **Cheltuielile convențional-constante** nu-şi modifică mărimea sau şi-o modifică foarte puțin la modificarea volumului activității, ca de exemplu, cheltuielile administrativ-gospodăreşti, cheltuielile cu întreținerea spațiilor comerciale, cu energia pentru iluminat sau încălzit, etc. Aceste cheltuieli au un caracter fix.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2.3. Definirea costului şi a purtătorului de costuri. Clasificarea calculaţiei costurilor. Metode de calculaţie.

Costul constituie expresia bănească a ansamblului de cheltuieli efectuate pentru producerea şi desfacerea de bunuri materiale, executarea de lucrări şi prestarea de servicii.

Derularea activităţii de comerţ-turism este condiţionată de folosirea factorilor de producţie:

- mijloace de muncă: clădiri şi construcţii speciale; maşini, utilaje şi instalaţii de lucru; aparate şi instalaţii de măsurare, control, reglare; mijloace de transport; unelte şi inventar gospodăresc;
- obiecte ale muncii: materiale, obiecte de inventar, mărfuri, ambalaje;
- forţa de muncă.

Consumul celor trei factori determină cheltuieli. Ei contribuie în mod diferit la formarea cheltuielilor care constituie costul activităţii.

Astfel, **mijloacele de muncă** participă cu întreaga lor valoare de întrebuinţare la ciclul de exploatare, păstrându-şi forma lor iniţială. Ele generează o cheltuială cunoscută sub denumirea de amortizare, care reprezintă numai o parte din valoarea lor.

Obiectele muncii participă la un singur circuit economic, necesitând înlocuirea lor cu altele noi de aceeaşi speţă în vederea reluării activităţii.

Ele generează cheltuieli la întreaga lor valoare deoarece, ca valori de întrebuinţare, se consumă integral într-un singur circuit economic.

Forţa de muncă generează cheltuieli cu salariile.

Pentru a se include în costuri, consumul celor trei factori de producţie trebuie să se exprime în bani.

Nu trebuie însă să se confunde noţiunea de cheltuială cu cea de plată. Prin plată se înţelege acordarea unei sume de bani ca echivalent al bunurilor, lucrărilor sau serviciilor achiziţionate.

O cheltuială se include în cost numai dacă are o legătură nemijlocită cu derularea activităţii societăţii: obţinerea de produse, vânzarea de mărfuri sau prestarea de servicii.

Astfel, achiziţionarea de materiale sau mărfuri nu semnifică cheltuieli. Materialele generează cheltuieli doar în procesul consumului lor, iar mărfurile, prin vânzare.

Mărimea valorică a unor cheltuieli se determină prin calcule precizate de legislaţia în vigoare, ca de exemplu amortizarea activelor fixe, uzura obiectelor de inventar, etc.

Societatea comercială poate constitui în virtutea legislației în vigoare provizioane reglementate. Ele se constituie prin includerea în costuri a unor sume estimative. Deci, reprezintă cheltuieli neefectuate încă, motiv pentru care le putem numi costuri reglementate sau contabile.

O altă categorie de cheltuieli sunt cele care nu au legătură cu derularea activității, dar sunt reglementate prin lege. Acestea sunt: contribuția societății la asigurări sociale și protecție socială și se includ în costuri.

Costurile se determină pe purtătorii de costuri reprezentați de rezultatul material concret al procesului de producție, de circulație sau al prestărilor de servicii. Purtătorul de costuri îndeplinește funcțiunea de identificare a cheltuielilor.

În comerț-turism purtătorii de costuri sunt:

- produsul finit la laboratoarele de cofetărie, patiserie și carmangerii;
- grupa de mărfuri în unitățile de comerț;
- activitatea: vânzare cu ridicata sau vânzare cu amănuntul, import-export, etc.;
- serviciul prestat: cazare hotelieră, coafură-frizerie, piscină, telefon-telex-fax, etc.;
- unitatea operativă: depozitul, magazinul, restaurantul, bufetul, hotelul, agenția de turism;
- activitatea turistică: excursia, programul de vacanță, week-end-ul, etc.

Există o mare diversitate de costuri care se pot structura după criterii ca:

- momentul stabilirii;
- comportamentul în raport de volumul de activitate;
- relevanță;
- posibilitățile de control.

După momentul stabilirii sale, costul poate fi:

- prestabilit;
- efectiv, real.

a) **Costul prestabilit** se calculează înaintea desfășurării unei activități.

b) **Costul efectiv sau real** se va determina corectând costul prestabilit cu abaterile.

După comportamentul său în raport de volumul de activitate, costul poate fi:

- variabil;
- fix.

a) **Costurile variabile** fluctuează în sumă totală față de nivelul de activitate; pe unitate de produs sunt însă constante.

b) **Costurile fixe** rămân constante în sumă totală pentru un nivel de activitate şi o perioadă dată; pe unitatea de produs sunt însă descrescătoare.

În funcţie de relevanţă se disting:

- costuri relevante;
- costuri irelevante.

a) **Costul relevant** diferă în funcţie de alternativele impuse de o situaţie specifică.

b) **Costul irelevant** va fi acelaşi pentru toate alternativele.

După posibilităţile de control, costurile pot fi:

- controlabile;
- necontrolabile.

a) **Costul controlabil** este cel autorizat de un responsabil, fie la nivelul unei activităţi, fie în timp.

b) **Costul necontrolabil** nu poate fi autorizat de un responsabil; el se află în afara influenţei acestuia.

În afara acestor costuri se mai cunosc:

- **costul marginal** definit ca un cost al producerii sau vânzării unei unităţi de activitate suplimentară. Poate fi un **cost marginal de dezvoltare**, dacă societatea se află în expansiune sau un **cost marginal de regresie**, dacă societatea îşi reduce activitatea;
- **costul ascuns** suportat direct din rezultate, fără a fi izolat ca atare, sau determinat de deficienţe de calitate care presupun restituirea bunurilor şi deci cheltuieli suplimentare;
- **costuri externe**, adică acele costuri transferate grupurilor sociale. De exemplu, o bancă suportă o parte din cheltuielile sale de administraţie prin intermediul clientelei;
- **costuri sociale** care privesc relaţiile cu personalul: condiţii de muncă, de formare a personalului, acţiuni sociale, etc.

Costul are o finalitate:

- **contabilă:** - pentru cunoaşterea sumei cheltuielilor angajate pe purtătorul de costuri;
- **economică:** - pentru luarea de decizii în conducerea operativă.

Este foarte important să se cunoască diferitele tipologii de costuri*) .

*) "Costuri şi preţuri" - D. Dumitrescu, T. Moşteanu, Ed. Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1993.

CRITERII	DISTINCȚII
1. Obiectiv sau obiect al costului	• cost al funcțiilor economice; • cost al mijloacelor de exploatare (magazin, hotel, etc.); • cost al activității de exploatare: vânzări de mărfuri, cazare, turism; • cost al responsabilităților: director general, director economic.
2. Perioada de analiză sau factorul timp	
2.1. Grad de adaptare a structurii activității	• cost pe termen scurt al cărui conținut variază în funcție de volumul de activitate; • cost pe termen lung, care variază în raport de schimbarea structurii.
2.2. Grad de adaptare la previziuni	• cost prestabilit sau previzional; • cost de origine, din momentul procurării bunurilor; • cost real sau efectiv.
2.3. Grad de adaptare la inflație	• cost de înlocuire.
3. Conținutul costului	
3.1. Exhaustivitatea cheltuielilor angajate	• cost complet; • cost complet tradițional; • cost complet economic.
3.2. Non exhaustivitate	
* cheltuielile luate în calcul sunt parțiale, necesare pentru a lua decizii strategice;	• cost parțial;
* grad de variație a costului;	• cost variabil; • cost fix;
* grad de specificitate a costului;	• cost direct; • cost indirect;
* grad de variație combinat cu grad de specificitate;	• cost specific;
* analiză marginală;	• cost marginal;
* analiză diferențială;	• cost diferențial (de la o situație de origine la una nouă).
4. Relația cu trezoreria	• cost al plăților; • cost care nu implică plăți.

CRITERII	DISTINCȚII
5. Caracterul alternativ al utilizării resurselor	• cost constatat (contabil); • cost de oportunitate (alternativ); • cost de sacrificiu (de renunțare la o alternativă).

Ansamblul de operațiuni, tehnici și procedee de stabilire a costurilor alcătuiesc **calculația costurilor**. Aceasta se structurează după criterii ca:

- momentul în care se elaborează;
- caracterul ei, repetabil în timp;
- purtătorul de costuri;
- structura costului.

După momentul în care se elaborează se cunosc:

- antecalculații;
- postcalculații.

a) **Antecalculația** se elaborează înainte de desfășurarea activității și poate fi:

- calculație de plan întocmită la deschiderea exercițiului;
- calculație de deviz întocmită în special pentru tarifarea serviciilor.

b) **Postcalculația** se efectuează după desfășurarea activității și are ca scop:

- stabilirea costului efectiv;
- urmărirea îndeplinirii previziunilor.

În funcție de caracterul ei repetabil, calculația poate fi:

- periodică;
- neperiodică.

a) **Calculația periodică** se întocmește la intervale egale de timp: antecalculația de plan la începutul fiecărui exercițiu, postcalculația lunar, la sfârșitul lunii.

b) **Calculația neperiodică** se efectuează la perioade inegale de timp (apariția unui purtător nou de costuri).

În funcție de purtătorul de costuri, calculația poate fi:

- globală, pentru întreaga activitate a societății;
- calculații pe purtător individual: grupă de marfă vândută, serviciu prestat, unitate de produs fabricat, etc.

Structura costului clasifică calculația în:

- **calculație pe elemente primare de cheltuieli**, utilizată în stabilirea costului global, al întregii activități și
- **calculație pe articole de calculație**, care are ca obiectiv determinarea costului individual.

În vederea calculației costurilor se pot utiliza o serie de metode care pentru a fi studiate și înțelese trebuiesc mai întâi clasificate.

După obiectul de calculație se cunosc:

- metode de calculație pe purtătorii de costuri;
- metode de calculație pe centru de analiză sau responsabilități;
- metode cu caracter mixt.

În funcție de sfera de cuprindere a cheltuielilor în cost, metodele de calculație pot fi:

- absorbante ("full-costing");
- limitative.

Metodele absorbante iau în calculul costului întreaga gamă de cheltuieli necesitate de desfășurarea activității.

Metodele limitative iau în calcul o parte a cheltuielilor. Dintre ele fac parte:

- metoda "direct-costing", care ia în calculul costului numai cheltuielile variabile;
- metoda costurilor directe, care ia în calcul doar cheltuielile directe.

Având în vedere că pentru reducerea costurilor și creșterea profitului nu se poate interveni decât asupra cheltuielilor variabile (cele convențional-constante au un caracter fix) se indică folosirea în unitățile de comerț-turism a metodei "direct-costing". Cheltuielile fixe urmează să se acopere în unitățile de comerț direct din marja comercială.

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Capitolul 3

CONTABILITATEA FINANCIARĂ A CHELTUIELILOR, VENITURILOR, REZULTATELOR

3.1. Contabilitatea cheltuielilor unităţilor patrimoniale

3.1.1. Contabilitatea cheltuielilor de exploatare

3.1.1.1. Cheltuielile cu marfa reprezintă elementul principal de cheltuială în ramura comerţului. Ponderea cheltuielilor cu marfa este de 50--60% în totalul cheltuielilor.

Ea se determină în mod diferenţiat în funcţie de metoda de contabilizare a stocurilor şi operaţiilor cu mărfuri, utilizată în întreprindere şi se reflectă cu ajutorul contului **607** "*Cheltuieli privind marfa*". Este un cont de cheltuieli, de activ.

Se debitează cu costul de achiziţie al mărfurilor ieşite din patrimoniu. Se creditează cu repartizarea sumei totale a cheltuielilor cu marfa asupra rezultatului financiar şi cu eventualele recuperări de cheltuieli (plusul la inventar). Nu prezintă sold.

Astfel:

a) **În cazul metodei inventarului permanent la cost de achiziţie**, determinarea cheltuielilor cu marfa se face pe baza procedeelor "costului mediu ponderat" (global sau pe loturi), "FIFO" sau "LIFO".

Presupunând că o întreprindere a avut ca stoc iniţial de marfă "X" 5.000 buc. la un cost de achiziţie de 200 lei/buc., iar intrările au fost:

2.000 buc.	x	215 lei/buc.	şi
3.000 buc.	x	220 lei/buc.	

în cazul utilizării procedeului "FIFO" pentru o ieşire de 8.000 buc.. costul de achiziţie va fi (5.000 x 200 + 2.000 x 215 + 1.000 x 220) = = 1.650.000 lei.

În cazul utilizării procedeului "LIFO", Camv = (3.000 x 220 + 2.000 x x 215 + 3.000 x 200) = 1.690.000.

Înregistrarea cheltuielilor cu marfa

607 "*Cheltuieli privind marfa*"	=	**371** "*Mărfuri*"	1.690.000

Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului

121 "*Profit şi pierderi*"	=	**607** "*Cheltuieli privind marfa*"	1.690.000

b) **În cazul metodei inventarului permanent la Cost standard,** Camv (costul de achiziție al mărfii vândute) se determină prin relația:

Camv = Cstd mv ± Dif mv

unde:

Cstd mv = Cost standard marfă vândută

Dif mv = Diferențe aferente mărfii vândute

Presupunând în exemplul precedent un cost, standard de 210 lei/buc., avem:

pentru stoc	Cost std	5.000 x 210	=	1.050.000 lei
	Cost efectiv	5.000 x 200	=	1.000.000 lei
			Dif. fav.	50.000 lei
pentru prima intrare	Cost std	2.000 x 210	=	420.000 lei
	Cost efectiv	2.000 x 215	=	430.000 lei
			Dif. nefav.	10.000 lei
pentru a doua intrare	Cost std	3.000 x 210	=	630.000 lei
	Cost efectiv	3.000 x 220	=	660.000 lei
			Dif. nefav.	30.000 lei

Situația în conturi este:

D	**371** "*Mărfuri*"	C
Si	5.000 x 210 = 1.050.000	8.000 buc. x 210 = 1.680.000
	2.000 x 210 = 420.000	
	3.000 x 210 = 630.000	
TSD	2.100.000	TSC 1.680.000
		Sf D 2.000 buc. x 210 = 420.000

D	378 "*Dif. preț la mf.*"		C
	10.000	Si	50.000
	30.000		
	7.896		
TSD	47.896	TSC	50.000
Sf C	2.104		

Cost std marfă vândută: 8.000 buc. x 210 lei = 1.680.000 lei

$$K_{dif} = \frac{\text{Sold la data calculului ct } \mathbf{378} \text{ "} \textit{Dif. preț la mf.}\text{"}}{(S_i + R_D)\text{ct } \mathbf{371} \text{ "} \textit{Mărfuri}\text{"}} = \frac{50.000 - 40.000}{2.100.000} =$$

$$= \frac{10.000}{2.100.000} \times 100 = 0{,}47$$

$$\text{Dif.af. mf. vd} = \frac{0{,}47 \times 1.680.000}{100} = 7.896 \text{ lei, dif. fav.}$$

Camv = Cstd mv - Dif. af. mf. vd = 1.680.000 lei - 7.896 lei =
= 1.672.104 lei.

Înregistrările contabile sunt:

a) Înregistrarea mărfii ieşite şi respectiv a cheltuielii cu marfa, la cost standard:

607 "*Cheltuieli privind marfa*"	=	**371** "*Mărfuri*"	1.680.000

b) Corectarea cheltuielii privind marfa cu diferența, care fiind favorabilă determină diminuarea ei:

378 "*Diferențe de preț la mărfuri*"	=	**607** "*Cheltuieli privind marfa*"	7.896

c) Repartizarea cheltuielii asupra rezultatului

121 "*Profit şi pierdere*"	=	**607** "*Cheltuieli privind marfa*"	1.672.104	

d) **În cazul metodei inventarului permanent la preţ de vânzare,** Camv este egal cu preţul de vânzare al mărfii vândute minus marja brută aferentă vânzării:

$$Camv = Pvmv - Mbv$$

Marja brută aferentă mărfii vândute se determină astfel:

- Dacă întreprinderea practică un coeficient unic de marjă calculează un procent redus de marjă prin procedeul sutei mărite cu procentul $\left(Mb_{redusă} = \frac{Mb \times 100}{100 + Mb}\right)$ şi îl aplică la preţul de vânzare al mărfii vândute.
- Dacă întreprinderea practică coeficienţi diferenţiaţi de marjă calculează un coeficient mediu de marjă pe baza relaţiei:

$$\overline{KMb}(dif) = \frac{\left[\text{Si la 1 ian} + R_c\,(\text{1 ian - sf. per. de calcul})\right]\text{ct. 378}}{\left[\text{Si la 1 ian} + R_D\,(\text{1 ian - sf. per. de calcul})\right]\text{ct. 371}}$$

şi îl aplică la preţul de vânzare al mărfii vândute.

După determinare, marja aferentă mărfii vândute se scade din preţul de vânzare şi se obţine Camv.

Presupunem că întreprinderea practică un coeficient unic de marjă de 25%.

În acest caz preţul de vânzare al mărfii în stoc şi intrate este:

SiCa 5.000 x 200 =	1.000.000 lei	
Mb 25%	250.000 lei	
Pv	1.250.000 lei	: 5.000 buc. = 250 lei/buc.

Pv al primei intrări:

Ca 2000 x 215 =	430.000 lei	
Mb 25%	107.500 lei	
Pv	537.500 lei	: 2.000 buc. = 268,75 lei/buc.

Pv al celei de-a doua intrări:

Ca 3.000 x 220 =	660.000 lei	
Mb 25%	165.000 lei	
Pv	825.000 lei	: 3.000 buc. = 275 lei/buc.

Situația în conturi, după înregistrarea stocului inițial și intrărilor este:

D **371** "*Mărfuri*" C

Si	5.000 x 250	= 1.250.000	5.000 x 250	= 1.250.000	
	2.000 x 268,75	= 537.500	2.000 x 268,75	= 537.500	
	3.000 x 275	= 825.000	1.000 x 275	= 275.000	
TSD		2.612.500	TSC		2.062.500
			SfD 2.000 x 275 =		550.000

D **378** "*Diferențe preț la marfă*" C

		412.500	Si	250.000
			(1)	107.500
			(2)	165.000
TSD		412.500	TSC	522.500
SfC		110.000		

$$Mb \rightarrow Mb \text{ redusă} = \frac{25 \times 100}{100 + 25} = 20\%$$

Dacă prețul de vânzare al mărfii vândute se determină prin procedeul "FIFO", rezultă:

5.000 x 250	=	1.250.000 lei
2.000 x 268,75	=	537.500 lei
1.000 x 275	=	275.000 lei
Pvmv		2.062.500 lei

Marja brută aferentă vânzării = $K_{Mb\ red}$ x Pv Mv =
= 20% x 2.062.500 = 412.500

Camv = Pvmv - Mb Mv = 2.062.500 - 412.500 = 1.650.000 lei

Înregistrarea contabilă a cheltuielii cu marfa

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

%	=	**371** "*Mărfuri*"	2.062.500
607 "*Cheltuieli privind marfa*"			1.650.000
378 "*Diferențe de preț la marfă*"			412.500

Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului financiar

121 "*Profit și pierdere*"	=	**607** "*Cheltuieli privind marfa*"	1.650.000

e) **În cazul metodei inventarului intermitent**, cheltuielile cu marfa, respectiv costul de achiziție al mărfii vândute se determină prin relația:

Camv = Si + I - Sf,

unde Si = stoc inițial (la cost de achiziție)
I = intrare de marfă (la cost de achiziție)
Sf = stoc final (la cost de achiziție)

În exemplul considerat

Si	=	5.000 x 200	=	1.000.000
Intrări	=	(2.000 x 215) + (3.000 x 220)	=	1.090.000
Sf	=	2.000 x 220	=	440.000

(stocul final s-a determinat prin inventariere și s-a evaluat la costul de achiziție al ultimului lot intrat).

În acest caz

Camv = 1.000.000 + 1.090.000 - 440.000 = 1.650.000

a) Înregistrarea Si

607 "*Cheltuieli privind mărfurile*"	=	**371** "*Mărfuri*"	1.000.000

b) Înregistrarea intrărilor de marfă

607 "*Cheltuieli privind mărfurile*"	=	**401** "*Furnizori*"	1.090.000

c) Înregistrarea stocului final

371 "*Mărfuri*"	=	607 "*Cheltuieli privind marfa*"	440.000

d) Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului

121 "*Profit şi pierdere*"	=	607 "*Cheltuieli privind marfa*"	1.650.000

Costul de achiziţie al mărfii vândute, deci cheltuiala cu marfa este:

Metoda	Inventar permanent			Inventar intermitent
	la Ca	la Cstd	la Pv	
Camv	1.650.000 sau 1.690.000	1.672.104	1.650.000	1.650.000

Ca o consecinţă, marja brută din care se asigură acoperirea cheltuielilor de vânzare va fi diferită de la o metodă la alta şi de asemeni rezultatul financiar din vânzare.

Calculul şi înregistrarea cheltuielilor privind marfa are loc pe baza fişelor de cont analitice ale contului **371** "*Mărfuri*", a situaţiei de repartizare a diferenţelor de preţ între stoc şi vânzare sau a listelor de inventariere şi evaluare a stocului la inventar (în funcţie de metoda de contabilizare a existenţei şi mişcării mărfurilor).

În afara costului de achiziţie pentru marfa vândută, cheltuielile privind marfa mai pot fi reprezentate de perisabilităţi la mărfuri. Acestea sunt pierderi sau reduceri cantitative şi ca urmare valorice, produse în procesul circulaţiei mărfurilor fără a se dovedi vinovăţia vreunei persoane.

Regimul legal de soluţionare clasifică perisabilităţile în: perisabilităţi în limita normelor şi perisabilităţi peste normele stabilite. Ele reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal.

Perisabilităţile la mărfuri în limita normelor sunt definite ca scăzăminte care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării şi desfacerii mărfurilor determinate de procese naturale cum sunt: uscarea, evaporarea, scurgerea, spargerea etc.

Aceste perisabilităţi se acordă în limita unor norme maxime prevăzute prin legislaţia în vigoare şi cu respectarea următoarelor condiţii:

- se acordă numai pe baza scăzămintelor cantitative efectiv constatate şi consemnate în documente, dar nu mai mult decât limita maximă;
- nu cuprind pierderile tehnologice sau cele produse prin neglijenţă şi care se impută persoanelor vinovate;
- se diferenţiază pe grupe şi sorturi de mărfuri, pe faze ale procesului circulaţiei mărfurilor (transport, depozitare, desfacere) şi categorii de unităţi operative (magazine alimentare cu sau fără autoservire, unităţi ale alimentaţiei publice, etc.);
- sunt stabilite procentual şi se calculează astfel:
  a) pe timpul transportului, procentul de perisabilitate se aplică la cantitatea de marfă transportată;
  b) pe timpul depozitării sau desfacerii procentul de perisabilitate se aplică la volumul cantitativ sau valoric al mărfurilor intrate sau vândute în perioada dintre două inventarieri consecutive, de control gestionar.

Perisabilităţile la mărfuri peste normele stabilite sunt scăzăminte cantitative care depăşesc normele stabilite sau cele care s-au constatat la mărfurile pentru care nu sunt prevăzute norme de perisabilitate. Ele se includ în cheltuielile cu marfa.

Documentele în care se calculează şi consemnează perisabilităţile la mărfuri depind de faza procesului de circulaţie a mărfurilor (nota de recepţie şi constatare de diferenţe, situaţia comparativă a diferenţelor la inventar etc.).

Calculul costului de achiziţie pentru marfa înregistrată ca perisabilitate se face similar cu calculul costului de achiziţie pentru marfa vândută.

Cheltuielile cu marfa pot fi diminuate cu eventuale recuperări ca: plusurile la inventar, cheltuieli efectuate în contul şi pe riscul clientului etc.

3.1.1.2. Cheltuielile cu ambalajele au o pondere însemnată în ramura comerţului şi un caracter complex, fiind formate din: pierderile din casarea ambalajelor de transport, costul de achiziţie al ambalajelor goale recuperate şi restituite furnizorilor, perisabilităţile la ambalaje din sticlă, bonificaţia cedată la vânzarea ambalajelor goale etc.

Documentele pe baza cărora se calculează şi înregistrează sunt, în general, similare celor folosite la mărfuri.

Calculul cheltuielilor cu ambalajele depinde ca şi în cazul mărfurilor, de metoda de contabilizare a stocurilor şi operaţiilor cu ambalaje.

Se înregistrează în contul **608** "*Cheltuieli privind ambalajele*" care funcţionează similar contului **607** "*Cheltuieli privind mărfurile*".

3.1.1.3. Consumul de materiale consumabile şi nestocate se referă la: materiale de ambalat, piese de schimb pentru reparaţii, combustibil, carburanţi şi lubrifianţi, materiale gospodăreşti, rechizite, imprimate etc.

În contabilitate, stocul şi mişcarea acestor materiale se poate înregistra la cost de achiziţie sau cost standard, caz în care agentul economic are obligaţia să calculeze şi inregistreze diferenţa dintre costul standard şi cel de achiziţie.

Contabilizarea stocului şi operaţiilor cu materiale se poate face după aceleaşi metode ca şi la mărfuri (cu excepţia inventarului permanent la preţ de vânzare), cheltuielile cu materiale consumate determinându-se similar cu cele pentru marfa vândută.

Consumul de materiale se consemnează în **"Bonuri de consum"** (individuale sau colective) în care se înscrie denumirea, cantitatea şi valoarea materialelor date în consum. Pe baza acestora se întocmesc **"Centralizatoare ale consumurilor de materiale"**. Reflectarea în contabilitate se face cu ajutorul conturilor **601** "*Cheltuieli cu materiale consumabile*", respectiv **604** "*Cheltuieli privind materialele nestocate*" şi implicit **301** "*Materiale consumabile*", conturi de furnizori, disponibilităţi băneşti, etc.

Cele două conturi de cheltuieli au funcţie contabilă de activ. Funcţionează similar contului **607** "*Cheltuieli privind mărfurile*".

3.1.1.4. Calculul uzurii obiectelor de inventar. Obiectele de inventar au o pondere relativ mare în alimentaţia publică (datorită includerii în această categorie a veselei, tacâmurilor, lenjeriei de masă, echipamentului de lucru) şi unităţile de cazare hotelieră (lenjeria de pat, perdele etc.).

Uzura obiectelor de inventar se poate înregistra integral la darea în folosinţă a obiectelor de inventar, sau eşalonat, în cote lunare egale, pe o perioadă de timp (determinată de adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor).

La unităţile de alimentaţie publică, pentru acoperirea pierderilor la tacâmuri şi veselă sunt prevăzute norme maxime de perisabilitate care se calculează cu ocazia inventarelor de control gestionar, aplicând procentele prevăzute la volumul desfacerii mărfurilor.

Presupunem că se dau în folosinţă unui restaurant feţe de masă 10 bucăţi la un cost de achiziţie de 40.000 lei pe bucată: 10 x 40.000 = 400.000 lei.

Recuperarea valorii se poate face integral la darea în folosinţă sau în cote lunare, conform hotărârii adunării generale, pe o perioadă de 20 luni

400.000 lei : 20 luni = 20.000 lei/lună

Contabilizarea cheltuielii se face cu ajutorul contului **602** "*Cheltuieli privind obiectele de inventar*". Cont de activ, se debitează cu uzura obiectelor de inventar inclusă în cheltuieli şi se creditează cu repartizarea cheltuielii asupra rezultatului financiar, soldându-se.

În situaţia recuperării integrale a valorii, înregistrarea contabilă este:

602 "*Cheltuieli privind obiectele de inventar*"	=	**322** "*Uzura OI*"	400.000

în cazul recuperării eşalonate:

602 "*Cheltuieli privind ob. de inventar*"	=	**322** "*Uzura OI*"	20.000

după care:

121 "*Profit şi pierdere*"	=	**602** "*Cheltuieli privind OI*"	400.000 (sau 20.000)

3.1.1.5. Cheltuielile cu servicii prestate de terţi prezintă o gamă foarte largă datorită varietăţii serviciilor, fiind generate de:

- reparaţii şi întreţineri la mijloace fixe;
- închirierea mijloacelor fixe:
- colaborări:
- studii şi cercetări;
- reclamă, publicitate, protocol;
- transport de bunuri şi persoane;
- deplasări, detaşări, transferuri;
- servicii poştale, bancare etc.

Se determină şi înregistrează în contabilitate pe baza contractelor încheiate cu terţii, facturilor primite de la terţi, extraselor de cont, deconturilor de cheltuieli pentru deplasare etc.

Pentru înregistrarea cheltuielilor cu servicii prestate de terţi se utilizează conturi din clasa 6, grupele **61** "*Cheltuieli cu lucrări şi servicii executate de terţi*" sau **62** "*Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi*".

Sunt conturi de activ care se debitează cu valoarea lucrărilor şi serviciilor prestate de terţi şi se creditează cu repartizarea sumelor asupra rezultatului financiar sau eventuale recuperări de cheltuieli (efectuate în contul clienţilor).

În corelație cu aceste conturi apar conturile de furnizori (**401** "*Furnizori*", **408** "*Furnizori facturi nesosite*"), de disponibilități în numerar sau avansuri de trezorerie şi de cheltuieli în avans.

De exemplu:

a) Se înregistrează factura primită de la cărăuş pentru transportul mărfurilor la desfacerea lor în sumă de 275.000 lei, efectuat în contul clientului:

624 "*Cheltuieli de transport bunuri şi persoane*"	=	**401** "*Furnizori*"	275.000

b) Se facturează clientului împreună cu marfa, şi cheltuiala de transport:

411 "*Clienți*"	=	**624** "*Cheltuieli de transport bunuri şi persoane*"	275.000

c) Se înregistrează expediții poştale în valoare de 40.000 lei, dintr-un avans spre decontare

626 "*Cheltuieli poştale*"	=	**542** "*Avansuri de trezorerie*"	40.000

d) Se înregistrează plata comisioanelor bancare 25.000 lei

627 "*Cheltuieli bancare*"	=	**512** "*Disponibil în bancă*"	25.000

e) Se repartizează cheltuielile înregistrate asupra rezultatului financiar

121 "*Profit şi pierdere*"	=	%	65.000
		626 "*Cheltuieli poştale*"	40.000
		627 "*Cheltuieli bancare*"	25.000

3.1.1.5 Cheltuielile cu personalul. Salariile personalului din întreprinderile de comerț-turism constituie un element de cheltuieli cu o pondere mare şi se determină prin calcul în raport de formele de salarizare a muncii ce pot fi în acord global sau direct şi regie.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Salarizarea în acord, se aplică pentru personalul operativ (vânzători, ospătari, barmani, bucătari etc.). Unitatea de bază a organizării şi salarizării în acord este reprezentată de magazin, depozit, restaurant, bar, iar obiectul contractului de acord este volumul de încasări din desfacere, prestări servicii şi turism, exprimat valoric.

Salariul datorat personalului operativ se calculează pe baza volumului de activitate înscris în contract şi a cotei de salarizare la 100, 1.000 sau 10.000 lei încasări.

Cota de salarizare se determină pe baza relaţiei de calcul:

$$C_{1000} = \frac{S_{pl} \times 1000}{V_{î.pl}}, \text{ unde}$$

C_{1000} = cota de salarizare

S_{pl}= salariile tarifare planificate prin statele de funcţiuni

$V_{îpl}$ = volumul de încasări planificat

Presupunând că la un restaurant, planul desfacerii de mărfuri anual este de 1.040.000.000 lei, iar fondul tarifar de salarii corespunzător celor 4 posturi normate de ospătari 20.400.000 lei, cota de salarizare la 1.000 lei desfacere este:

$$C_{1000} = \frac{20.400.000}{1.040.000.000} \times 1.000 = 19{,}62 \text{ lei‰}$$

Fondul de salarii realizat lunar se calculează aplicând cota de salarizare la volumul desfacerii efective (volumul de încasări realizat).

$$S_e = \frac{V_{îe} \times C}{100\ (1.000,\ 10.000)},$$

unde:

S_e = salarii efectiv realizate

$V_{îe}$ = volumul de încasări efective

C = cota de salarizare

Dacă personalul a realizat o desfacere lunară de 90.000.000 lei, suma cuvenită pe luna luată în calcul este:

$$S_e = \frac{90.000.000 \times 19{,}62}{1.000} = 1.765.800$$

Repartizarea sumei rezultată din calcul între membrii formaţiei se face în raport cu salariul tarifar de încadrare al fiecăruia şi timpul lucrat.

În activitățile de desfacere care au un caracter ocazional sau întâmplător (desfacerea la târguri, bâlciuri sau comerțul stradal) personalul poate fi salarizat pe bază de tarife. În acest caz, sumele cuvenite se determină pe baza volumului desfacerii realizate și a unor tarife unice sau diferențiate pe grupe de mărfuri, stabilite procentual de adunarea generală a acționarilor sau asociaților.

Salarizarea în regie se aplică personalului de conducere și administrativ. Drepturile cuvenite se calculează pe baza salariului tarifar de încadrare și a timpului efectiv lucrat.

La salariul cuvenit pentru munca efectiv prestată de personalul întreprinderii se mai pot adăuga și diferite sporuri (adaosuri) ca: spor pentru vechime în aceeași unitate, spor pentru lucrul duminica și în sărbătorile legale, spor de noapte, spor de conducere, pentru folosirea limbilor străine etc.

În scopul stabilirii și înregistrării salariilor cuvenite personalului se folosesc: documente privind prezența la lucru (condici de prezență, foaie colectivă de prezență); documente privind realizarea volumului de activitate (desfacere de mărfuri și alte încasări); documente de evidență a salariilor (Fișa de evidență a salariilor).

Documentul de calcul al salariilor realizate, reținerilor și sumelor achitate angajaților este *statul de salarii*. Acesta se întocmește distinct pentru fiecare unitate operativă și compartiment funcțional.

Pentru dreptul de a folosi muncă salariată, agentul economic are obligația să contribuie la asigurările și protecția socială.

În comerț-turism contribuția întreprinderii la asigurări sociale (CAS) se calculează aplicând un procent de 25% la fondul de salarii realizat de personalul permanent al întreprinderii (angajați cu carte de muncă).

Considerând fondul de salarii realizat de cei patru ospătari de 1.765.800 lei

$$CAS = 25\% \times 1.765.800 = 441.450 \text{ lei}$$

Din contribuția astfel calculată, se separă 2% pentru fondul de sănătate (2% x 1.765.800 = 35.316 lei).

Contribuția întreprinderii la protecție socială se calculează prin aplicarea unui procent de 5% la fondul de salarii realizat de personalul permanent. În exemplul precedent,

$$Fd\ şomaj = 5\% \times 1.765.800 = 88.290 \text{ lei}$$

Conturile cu ajutorul cărora se reflectă cheltuielile cu salariile personalului și cheltuielile cu contribuția întreprinderii la asigurări și protecție socială sunt:

- contul **641** "*Cheltuieli cu personalul*" care ține evidența cheltuielilor cu remunerațiile personalului.
  Se debitează cu salariile şi alte drepturi de personal (**421**) precum şi cu drepturile cuvenite personalului aferente exercițiului încheiat (**428**).
  Se creditează cu repartizarea cheltuielilor cu personalul asupra rezultatului.
- contul **645** "*Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială*" care ține evidența cheltuielilor privind asigurările şi protecția socială.
  Se debitează cu contribuția unității la asigurările sociale (**4311**) şi la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj (**4371**).
  Se creditează cu repartizarea sumei totale a cheltuielilor cu cele două contribuții asupra rezultatului.

Luând în considerație datele reieşite din calculele anterioare, înregistrările privitoare la cheltuielile cu personalul sunt:

1) Înregistrarea salariilor cuvenite personalului

641 "*Cheltuieli cu salarii*"	=	**421** "*Personal, remunerații datorate*"	1.765.800

2) Înregistrarea contribuției întreprinderii la asigurări şi protecție socială

645 "*Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială*"	=	%	529.740
		4311 "*CAS*"	441.450
		4371 "*Ajutor de şomaj*"	88.290

3) Separarea din contribuția la asigurări sociale a fondului pentru sănătate

4311 "*CAS*"	=	**447** "*Fonduri speciale, taxe şi vărsăm. asimilate*"	35.316

4) Repartizarea cheltuielilor cu personalul asupra rezultatului financiar

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

121 "*Profit şi pierdere*"	=	%	2.295.540
		641 "*Cheltuieli cu salarii*"	1.765.800
		645 "*Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială*"	529.740

3.1.1.6. Cheltuielile cu impozite şi taxe. Principalele impozite şi taxe datorate bugetului de stat şi bugetelor locale şi care reprezintă cheltuieli pentru întreprindere sunt:

- impozitul pe profit;
- impozitul suplimentar pentru depăşirea fondului de salarii admisibil;
- impozitul pe ţiţei şi gaze naturale din producţia internă;
- impozitul pe clădiri şi terenuri;
- taxe pentru folosirea terenurilor proprietate de stat;
- taxa pe valoare adăugată peste limita celei deductibile şi TVA pentru agenţii economici neplătitori de taxă;
- accizele;
- taxele vamale, etc.

Calculul impozitelor se face în conformitate cu legislaţia în vigoare.

Reflectarea lor în contabilitate face necesară intervenţia conturilor:

- contul **631** "*Cheltuieli cu impozitul pe salarii*" care ţine evidenţa cheltuielilor cu impozitul suplimentar datorat bugetului de stat, pentru depăşirea fondului de salarii admisibil;
- contul **635** "*Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate*" ţine evidenţa cheltuielilor cu:
  - prorata din TVA deductibilă, devenită nedeductibilă;
  - TVA colectată aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal sau predate cu titlu gratuit;
  - diferenţe de preţ la gaze şi ţiţei obţinute din producţia internă;
  - impozitul pe clădiri şi terenuri;
  - taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, etc.;
- contul **691** "*Cheltuieli cu impozitul pe profit*" ţine evidenţa impozitului pe profit datorat bugetului de stat.

Toate sunt conturi de cheltuieli, de activ.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Se debitează cu impozitele şi taxele datorate bugetului de stat, bugetelor locale sau altor organisme publice, se creditează cu repartizarea cheltuielilor cu impozitele şi taxele asupra rezultatului exerciţiului.

În corespondenţă cu ele, mai funcţionează **441** "*Impozit pe profit*", **442** "*TVA*", **444** "*Impozit pe salarii*", **446** "*Alte impozite şi taxe*", **448** "*Alte datorii şi creanţe în legătură cu statul*".

3.1.2. Contabilitatea cheltuielilor financiare

Cheltuielile financiare sunt generate de operaţii privind pierderi din vânzarea titlurilor de plasament, diferenţe de curs valutar nefavorabile rezultate la plata datoriilor sau încasarea creanţelor în devize, pierderi din creanţe legate de participaţii, dobânzi curente la împrumuturile primite, sconturile acordate clienţilor etc.

Toate operaţiile referitoare la cheltuielile financiare sunt înregistrate prin conturi din grupa **66** "*Cheltuieli financiare*". Sunt conturi de activ care se debitează la înregistrarea cheltuielilor şi se creditează la închiderea exerciţiului cu repartizarea sumei totale a cheltuielilor asupra rezultatului.

Cheltuielile din vânzarea titlurilor de plasament sunt determinate de diferenţa nefavorabilă dintre valoarea contabilă a titlului de plasament (preţul de cumpărare mai mare) şi preţul de vânzare (de cesiune - mai mic).

Presupunând că această diferenţă este de 150.000 lei, ea se înregistrează în contabilitate prin formula:

664 "*Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate*"	=	**53** "*Titluri de plasament*"	150.000

Cheltuielile cu dobânzile la împrumuturile primite sunt determinate de mărimea împrumutului, durata de rambursare şi felul dobânzii (simplă sau compusă). Toate aceste elemente sunt înscrise în contractul de împrumut.

Dacă se aplică dobânda simplă, relaţia de calcul a cheltuielii este:

$$D = \frac{C \times T \times R}{100} \quad \text{unde}$$

C - capitalul împrumutat
T - timpul de rambursare
R - rata dobânzii

Dacă durata se exprimă în luni, relaţia de calcul este:

$$D = \frac{C \frac{t}{T^2} r}{100}$$

De exemplu, dacă presupunem că
C = 40 milioane lei
T = 4 ani, iar
r = 15%

$$D = \frac{40.000.000 \frac{48}{12} 15}{100} = 24.000.000$$

24.000.000 : 24 luni = 500.000 lei dobânda/lună

Ea se înregistrează în contabilitate prin formula contabilă

666 "*Cheltuieli privind dobânzile*"	=	%	500.000
		168 "*Dobânzi*" (sau **518**)	200.000
		5121 "*Disponibil în lei*"	300.000

Cheltuielile privind diferențele de curs valutar se referă la diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din lichidarea creanțelor sau datoriilor în valută ale unității când:

- **la plată**, cursul din ziua plății este mai mare decât cursul din ziua facturării;
- **la încasare**, cursul din ziua încasării este mai mic decât cursul din ziua facturării.

De exemplu:

a) Presupunând că se achită o datorie de 1.000$, curs la facturare 2.850 lei/$, curs la plată 2.975 lei/$

1.000 $	x 2.850	=	2.850.000 lei
1.000 $	x 2.975	=	2.975.000 lei
	diferență nefavorabilă	=	125.000 lei

%	=	**5124** "*Disponibil în devize*"	2.975.000
401 "*Furnizori*"			2.850.000
665 "Cheltuieli din diferențe de curs"			125.000

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) Se încasează o creanță de 1.500 DM, curs la facturare 2.140 lei/DM, curs la încasare 2.136 lei/DM.

1.500 DM	x 2.140	=	3.210.000 lei
1.500 DM	x 2.136	=	3.204.000 lei
	diferență nefavorabilă		6.000 lei

%	= **411** "*Clienți*"		3.210.000
5124 "*Disponibil în devize*"			3.204.000
665 "*Cheltuieli din diferențe de curs*"			6.000

Cheltuieli privind sconturile acordate în decontările cu clienții se calculează pe baza relației:

$$S = \frac{V_n \frac{t}{360} r}{100}$$ în care,

V_n= valoarea nominală a creanței
t = durata în zile
r = rata scontului.

De exemplu, dacă V_n = 2.000.000 lei, iar creanțele se încasează cu 90 zile înainte de scadență, rata scontului fiind 2%, mărimea scontului va fi:

$$S = \frac{2.000.000 \times \frac{90}{360} \times 2}{100} = 10.000 \text{ lei}$$

667 "*Cheltuieli privind sconturile acordate*"	= **411** "*Clienți*"		10.000

Dacă valoarea nominală a creanței cuprinde şi TVA din suma scontului se va deduce taxa prin aplicarea procentului de 15,254%.

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3.1.3. Contabilitatea cheltuielilor excepționale

Cheltuielile excepționale sunt ocazionate de operații de gestiune și de operații de capital.

Cheltuielile excepționale din operații de gestiune sunt generate de amenzi, penalități, despăgubiri achitate, donații, subvenții acordate, pierderi din calamități înregistrate la stocuri și producția în curs de execuție, valoarea debitelor prescrise etc. Conturile de cheltuieli excepționale fac parte din grupa 67 și funcționează similar celor de cheltuieli financiare.

De exemplu, se achită în numerar o penalitate de 50.000 lei pentru plata cu întârziere a datoriilor către furnizori

a)

671 "*Cheltuieli excepționale*"	=	**5311** "*Casa*"	50.000

Cheltuielile excepționale din operații de capital sunt determinate de valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale, corporale sau financiare cedate sau scoase din evidență

Presupunem că se vinde un mijloc fix, valoare de intrare 350.000 lei, amortizare înregistrată până la data vânzării 150.000 lei.

Scoaterea din evidență a mijlocului fix necesită înregistrarea

b)

%	=	**212** "*Mijloace fixe*"	350.000
672 "*Cheltuieli excepționale din operații de capital*"			200.000
281 "*Amortizarea MF*"			150.000

c) Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului financiar:

121 "*Profit și pierdere*"	=	%	250.000
		671 "*Cheltuieli exc. din op. de gestiune*"	50.000
		672 "*Cheltuieli exc. din op. de capital*"	200.000

3.1.4. Contabilitatea cheltuielilor cu amortizarea și provizioanele

Constatarea diminuării valorii elementelor patrimoniale se efectuează cu ajutorul a două mecanisme contabile:

- amortizarea;
- provizioanele.

Amortizarea reprezintă reducerea ireversibilă a valorii unor elemente patrimoniale, repartizată pe o perioadă determinată. În acest sens se poate vorbi despre:

- amortizarea pentru deprecierea unui element de activ;
- amortizarea unui element de pasiv, ca de exemplu, a unui împrumut.

Amortizarea elementelor de activ reprezintă constatarea contabilă a micşorării valorii unui element de activ, ca urmare a uzurii, trecerii timpului sau schimbării tehnicii. Datorită dificultăţilor legate de măsurarea acestei deprecieri s-a recurs la soluţia stabilirii amortizării prin etalarea valorii bunurilor pe o anumită durată posibilă de viaţă. Prin amortizare se recuperează valoarea bunurilor, treptat, parte cu parte, prin includerea în costurile activităţii.

Amortizarea se determină în conformitate cu Legea nr. 15 din 24 martie 1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale.

Amortizarea se determină prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe.

Amortizarea mijloacelor fixe se calculează pe baza unui plan de amortizare, de la data punerii acestora în funcţiune şi până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare, conform duratelor de utilizare a acestora.

Pentru mijloacele fixe concesionate, închiriate sau în locaţie de gestiune amortizarea se calculează şi înregistrează în contabilitate de către proprietarul lor. Pentru investiţiile efectuate la aceste mijloace fixe, amortizarea este în sarcina celui care a efectuat investiţia.

Legea 15 privind amortizarea precizează ca metode posibil a se folosi pentru calculul acesteia:

a) **amortizarea lineară**, care constă în recuperarea valorii de intrare a mijloacelor fixe, în cote egale eşalonate, pe toată durata de funcţionare, stabilită a acestora;

b) **amortizarea degresivă**, care necesită multiplicarea cotelor de amortizare lineară cu coeficienţi prevăzuţi de lege;

c) **amortizarea accelerată** care presupune amortizarea în anul de punere în funcţiune, a 50% din valoarea mijloacelor fixe, în exerciţiile următoare trecându-se la amortizarea lineară.

Amortizarea se înregistrează în contabilitate distinct, pe categorii de mijloace fixe. Prin scăderea amortizării din valoarea de intrare a mijloacelor fixe se obţine valoarea contabilă netă a acestora.

Un regim distinct de amortizare îl au imobilizările necorporale.

Astfel:

- cheltuielile de constituire şi cercetare-dezvoltare se amortizează într-o perioadă stabilită de adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor, dar nu mai mult de 5 ani;
- brevetele, licenţele, mărcile de fabrică, comerţ sau servicii şi alte drepturi similare se amortizează pe perioada prevăzută pentru utilizarea lor de către titularul de patrimoniu;
- programele informatice create sau achiziţionate de la terţi de către agentul economic, se amortizează pe durata de utilizare, dar care nu poate depăşi 5 ani.

Calculul amortizării, modul de utilizare a regimurilor de amortizare şi reflectarea în contabilitate a amortizării:

a) În situaţia în care agentul economic utilizează **metoda lineară,** amortizarea activelor corporale constă în recuperarea uniformă a valorii lor de intrare pe toată perioada de funcţionare stabilită.

Rata de amortizare lineară (t) se calculează prin divizarea lui 100 la durata de funcţionare normată a mijlocului fix exprimată în ani (n)

$$t = \frac{100}{n}$$

Anuitatea amortizării (amortizarea anuală) se calculează apoi pe baza relaţiei

$$A = V \times t\%,$$

unde V = valoarea de intrare sau valoarea contabilă a imobilizării.

Anuitatea amortizării (A) se mai poate determina prin raportarea valorii de intrare a mijlocului fix (V) la durata de funcţionare exprimată în ani (n)

$$A = \frac{V}{n}$$

De exemplu, dacă un mijloc fix are o valoare de intrare de 900.000 lei şi o durată de funcţionare de 5 ani iar intrarea a avut loc la 1 ianuarie:

$$t = \frac{100}{5} = 20\%$$

$$A = 900000 \times 20\% = 180.000 \text{ lei}$$

sau

$$A = \frac{900000}{5} = 180.000 \text{ lei}$$

O problemă privind calculul amortizării apare când mijlocul fix nu funcţionează întregul an, ci intră sau iese în sau din patrimoniu în cursul anului. Ca urmare, calculul ratei amortizării se face în funcţie de durata efectivă de folosire a mijlocului fix, mai mică de 12 luni (360 zile).

De exemplu, dacă mijlocul fix luat în considerație în calculul anterior a intrat în funcțiune pe 10 iulie, durata de folosință, fiind de 5 ani:

- calculul primei anuități este

$$A_1 = 900.000 \times \frac{100}{5} \times \frac{170}{360} = 85.000 \quad \text{sau}$$

- calculul anuităților 2, 3, 4 este

$$A_{2\,(3,4)} = 900.000 \times \frac{100}{5} = 180.000$$

- calculul ultimei anuități

$$A_5 = 900.000 \times \frac{100}{5} \times \frac{190}{360} = 95.000 \quad \text{sau}$$

$$A_5 = 180.000 - 85.000 = 95.000$$

Pentru reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe se utilizează contul 681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele". Cont de cheltuieli, de activ, se debitează cu amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale (280) şi corporale (281) precum şi cu constituirea provizioanelor. Se creditează cu repartizarea cheltuielilor cu amortizările şi provizioanele asupra rezultatului.

b) **Amortizarea degresivă** se poate practica numai cu aprobarea adunării generale a acționarilor sau asociaților la societățile comerciale, respectiv consiliului de administrație la regiile autonome.

Această metodă presupune multiplicarea ratei anuale lineare de amortizare cu coeficienții prevăzuți de legea 15:

- 1,5 dacă durata normată de utilizare a mijlocului fix de amortizat este între 2 şi 5 ani;
- 2 dacă durata normată de utilizare a mijloacului fix de amortizat este între 5-10 ani;
- 2,5 dacă durata normată de utilizare a mijlocului fix de amortizat este mai mare de 10 ani.

Aceşti coeficienți pot fi modificați numai prin hotărâre a Guvernului, la propunerea Ministerului Finanțelor.

Rata amortizării multiplicată se aplică la valoarea rămasă de amortizat, calculată în regim linear. În ultimii ani, când prin împărțirea valorii rămase de amortizat la numărul de ani de parcurs, se obține un rezultat mai mic decât anuitatea amortizării, se trece la metoda lineară pentru anii rămaşi.

Reluând datele exemplului anterior

Rata amortizării multiplicată = 20% x 2= 40%

iar Tabloul de amortizare se prezintă astfel:

Exercițiul	Anuitatea amortizării	Valoarea rămasă (V_r)	Amortizarea degresivă	Amortizarea derogatorie
0	$1\left(A = \frac{V}{n}\right)$	2=V–amortizarea cumulată	3=40%xV_r	4 = 3 -1
n	180.000	900.000	360.000	+ 180.000
n + 1	180.000	720.000	288.000	+ 108.000
n + 2	180.000	540.000	216.000	+ 36.000
n + 3	180.000	360.000	18.000	- 162.000
n + 4	180.000	180.000	18.000	- 162.000
Total	900.000	∅	900.000	∅

În ultimii 2 ani, amortizarea s-a calculat prin raportarea valorii rămase de amortizat de 36.000 lei la 2, adică numărul de ani de parcurs.

Amortismentul linear de 180.000 lei aferent celor 5 exerciții se înregistrează în contabilitate prin formula:

681 "*Cheltuieli de exploatare privind amortizarea și provizioanele*"	=	**281** "*Amortizarea imobilizărilor corporale*"	180.000

Amortismentul derogatoriu din primele 3 exerciții este o cheltuială excepțională și nedeductibilă fiscal în conformitate cu Ordonanța 70 privind impozitul pe profit. El se va înregistra astfel:

- în exercițiul n

687 "*Cheltuieli excepționale privind amortizarea și provizioanele*"	=	**141** "*Provizioane reglementate*"	180.000

- în exercițiul n + 1

687 "*Cheltuieli excepționale privind amortizarea și provizioanele*"	=	**141** "*Provizioane reglementate*"	108.000

- în exercițiul n + 2

687 "*Cheltuieli excepționale privind amortizarea și provizioanele*"	=	**141** "*Provizioane reglementate*"	36.000

- În ultimele exerciții se anulează provizioanele constituite, deoarece amortizarea derogatorie este mai mică decât cea lineară:
- în exercițiul n + 3

141 "*Provizioane reglementate*"	=	787 "*Venituri excepționale din provizioane reglem.*"		162.000

- în exercițiul n + 4

141 "Provizioane reglementate"	=	787 "Venituri excepționale din provizioane reglem."		162.000

c) Utilizarea **regimului de amortizare** accelerată se aprobă de către Ministerul Finanțelor, la propunerea adunării generale a asociaților sau a consiliului de administrație.

Amortizarea accelerată constă în includerea, în primul an de funcționare, în cheltuielile societății a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a mijloacului fix.

Anuitatea amortizării pentru exercițiile următoare se calculează la valoarea rămasă de amortizat, după regimul linear, prin raportare la numărul de ani rămaşi de parcurs.

Reluând datele exemplului anterior rezultă

$$A_1 = 900.000 \times 50\% = 450.000$$

Nr. de ani rămaşi de parcurs = 5 - 1 = 4 ani

$$A_{2,3,4,5} = \frac{450.000}{4} = 112.500 \text{ lei}$$

Cheltuielile cu amortizările şi provizioanele sunt structurate într-o grupă distinctă, deoarece pot fi generate de activitatea de exploatare, financiară sau excepțională.

Nu generează plăți pentru activitatea de trezorerie, ci reprezintă o sursă de autofinanțare a activității de investiții.

*
* *

Prezentarea operațiilor privind cheltuielile permite o concluzie generală: cea a **debitării conturilor de cheltuieli** la colectarea acestora, în

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

corespondență cu conturi care arată un anagajament de plată, modalitatea de plată sau felul resursei utilizate și a **creditării conturilor de cheltuieli** cu repartizarea lor asupra rezultatului.

Ca excepție de la regulă, apar operații în cursul sau la închiderea exercițiului ce determină creditarea conturilor de cheltuieli cu:

- înregistrarea stocurilor finale de materiale sau mărfuri în cazul metodei inventarului intermitent (conturi de stocuri = = cheltuieli curente);
- înregistrarea plusurilor constatate cu ocazia inventarierii stocurilor (conturi de stocuri = cheltuieli curente cu stocul);
- recuperarea de cheltuieli efectuate în contul clienților (clienți = conturi de cheltuieli);
- înregistrarea cheltuielilor la închiderea exercițiului, ca fiind aferente exercițiilor viitoare (cheltuieli în avans = conturi de cheltuieli).

3.2. Contabilitatea veniturilor unităților patrimoniale

3.2.1. Contabilitatea veniturilor din exploatare

În ramura comerț-turism, veniturile din exploatare, în funcție de care se determină rezultatul, sunt generate de procesul vânzării, adică de transferul dreptului de proprietate cu titlu oneros. Ele se obțin din vânzarea mărfurilor, executarea de lucrări, prestarea de servicii și din avanatajele pe care unitatea furnizoare a consimțit să le primească.

Suma veniturilor astfel rezultate mai puțin rabaturile, remizele și alte reduceri cu caracter comercial, acordate clienților, constituie cifra de afaceri a unității patrimoniale.

Conform legislației în vigoare, aceste venituri se înregistrează în momentul transferului dreptului de proprietate asupra clienților, pe baza facturii, sau în alte condiții prevăzute în contract.

În afara acestor venituri, unitatea patrimonială mai poate obține din activitatea de exploatare:

- venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor de investiții efectuate în regie proprie;
- venituri din subvenții primite de la stat, colectivități publice sau alte unități patrimoniale;
- venituri din creanțe recuperate;
- venituri realizate în avans, reprezentând încasări aferente mărfurilor nelivrate sau serviciilor neprestate încă. Acestea

nu se consideră venituri ale exercițiului curent și de aceea se înregistrează în contul 472 "*Venituri în avans*" care se reflectă în bilanț.

Conturile de venituri din exploatare fac parte din clasa 7 "*Conturi de venituri*" grupele 70, 71, 72, 74, 75. Toate sunt conturi de pasiv. Se creditează cu venitul obținut, în momentul facturării. Se debitează în cursul exercițiului cu reducerile de preț cu caracter comercial acordate clienților (pentru a corecta prin scădere cifra de afaceri cu aceste reduceri) și la închiderea exercițiului cu încorporarea veniturilor în profit.

3.2.2. Contabilitatea veniturilor financiare

Veniturile financiare provin din participații, creanțe imobilizate, titluri de plasament, diferențe favorabile de curs valutar, dobânzi la disponibilul păstrat în bancă, la creanțe purtătoare de dobânzi, din sconturi obținute etc.

Veniturile financiare se consideră realizate în momentul constatării lor. Se pot contabiliza pe baza contractelor încheiate cu persoane terțe, a extraselor de cont, facturilor, situațiilor de calcul a diferențelor de curs valutar etc.

Conturile de venituri fiananciare fac parte din grupa 76 "*Venituri financiare*". Sunt conturi de pasiv, care înregistrează în credit:

- contul 761 "*Venituri din participații*" - dividende aferente titlurilor de participare;
- contul 762 "*Venituri din alte imobilizări financiare*", - dividendele aferente altor titluri imobilizate;
- contul 763 "*Venituri din creanțe imobilizate*" - dividendele aferente creanțelor imobilizate;
- contul 764 "*Venituri din titluri de plasament*" - diferențele favorabile dintre valoarea contabilă a titlurilor de plasament și prețul de cesiune;
- contul 765 "*Venituri din diferențe de curs valutar*" - diferențele rezultate la plata datoriilor în valută ale unității sau la încasarea creanțelor în valută;
- contul 766 "*Venituri din dobânzi*" - dobânzi aferente creanțelor purtătoare de dobânzi sau disponibilităților bănești în bănci;
- contul 767 "*Venituri din sconturi obținute*" - sconturile obținute de la furnizori sau creditori.

Se debitează la închiderea exercițiului cu încorporarea veniturilor financiare în profit.

3.2.3. Contabilitatea veniturilor excepționale

Veniturile excepționale nu au legătură cu activitatea normală, curentă a unității patrimoniale.

Se pot referi, fie la activitatea de exploatare, fie la operații de capital. Se consideră realizate în momentul constatării lor.

Veniturile excepționale se reflectă în contabilitate cu ajutorul conturilor din grupa 77 "*Venituri excepționale*". Se contabilizează distinct pe categorii de venituri. Contul 771 "*Venituri excepționale din operații de gestiune*" se creditează cu bunurile sau valorile primite prin donații, drepturi de personal neridicate în termen și prescrise, amenzi, penalități încasate etc.

Contul 772 "*Venituri din operații de capital*" înregistrează în credit cota parte a subvențiilor pentru investiții trecute pe venituri, prețul de vânzare al activelor imobilizate, cedate etc.

Ambele conturi se debitează la închiderea exercițiului cu încorporarea sumei totale a veniturilor în profit.

3.2.4. Contabilitatea veniturilor din provizioane

Diminuarea sau **anularea** provizioanelor constituite se înregistrează la venituri din exploatare, financiare sau excepționale, în cazurile în care nu se mai justifică menținerea provizioanelor ca de exemplu realizarea riscului sau transformarea cheltuielii probabile în cheltuială exigibilă.

Reflectarea în contabilitate a veniturilor din provizioane se face cu ajutorul conturilor din grupa 78 "*Venituri din provizioane*" și anume: 781 "*Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare*", 782 "*Venituri financiare din provizioane*" și 783 "*Venituri excepționale din provizioane*". Toate se creditează cu anularea sau diminuarea provizioanelor și se debitează cu încorporarea veniturilor în profit.

3.3. Calculul și contabilitatea rezultatelor

Rezultatul exercițiului (profitul sau pierderea) cuprinde rezultatul curent, rezultatul excepțional și impozitul pe profit. Ordonanța 70/94 privind impozitul pe profit, aprobă metodologia de calcul și formalistica corespunzătoare la impozitul pe profit. Din acest punct de vedere, persoanele fizice și juridice plătitoare de impozit, sunt denumite contribuabili.

Contribuabilii se grupează din punct de vedere fiscal, în contribuabili mici și contribuabili mari.

Contribuabilii mici trebuie să îndeplinească cumulativ într-un an fiscal următoarele condiții:

a) să fie o persoană juridică română a cărei cifră de afaceri nu a depăşit 10 miliarde lei într-o perioadă de 12 luni, care se încheie la data de 30 noiembrie a anului fiscal precedent;

b) să nu aibe mai mult de 299 salariați permanenți la începutul anului fiscal şi

c) să fi fost mic contribuabil în toți anii fiscali de la înființarea sa.

În înțelesul ordonanței, cifra de afaceri reprezintă totalitatea veniturilor realizate de contribuabili din orice sursă. Suma prezentă la litera "a" se actualizează în funcție de indicele inflației aferente perioadei de 12 luni, care se încheie la data de 30 decembrie a anului fiscal precedent.

Dacă un contribuabil nu îndeplineşte cumulativ condițiile prevăzute în ordonanță, acesta este considerat contribuabil mare.

Determinarea profitului impozabil anual pentru contribuabilii mari se face prin "diferența dintre activul din bilanțul de la sfârşitul anului fiscal, diminuat cu obligațiile şi activul de la începutul anului fiscal, diminuat cu obligațiile aferente, minus aportul efectuat la capitalul social în cursul anului şi veniturile stabilite prin ordonanța 70 ca fiind neimpozabile, plus cheltuielile nedeductibile prevăzute de ordonanță şi alte elemente prevăzute în bilanțul contabil, în funcție de specificul activității contribuabilului"*) . În vederea calculului, contribuabilii mari vor întocmi un bilanț la sfârşitul anului fiscal care va cuprinde toate elementele specificate.

Elementele patrimoniale din bilanțul contabil (de activ şi pasiv) se actualizează la inflație.

În calculul profitului impozabil se iau numai cheltuielile deductibile, deci aferente realizării profitului şi în limitele prevăzute de legislația în vigoare.

Cheltuielile nedeductibile fiscal, şi care se vor adăuga la masa profitului impozabil sunt:

- impozitul pe profit datorat şi impozitul pe venitul realizat în străinătate;
- amortizarea peste limitele prevăzute de ordonanța 70;
- amenzile sau penalitățile achitate;
- cheltuielile de reclamă, publicitate, protocol care depăşesc limitele admise de legea bugetară anuală;
- sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor care depăşesc limita legală;
- cheltuielile de sponsorizare care depăşesc cota prevăzută;

*) Ordonanța 70/94 privind impozitul pe profit.

- dobânzile datorate de unitate se pot deduce într-o sumă egală cu suma veniturilor din dobânzi plus 20% din alte venituri.

Pierderea dintr-un an înregistrată în bilanțul fiscal poate fi recuperată din profiturile impozabile din următorii 5 ani fiscali consecutivi. Ea se actualizează la inflație.

Profitul impozabil al unui contribuabil mic se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora dintr-un an fiscal, cu excepția celor prevăzute în mod legal.

Profitul impozabil se calculează lunar, cumulat de la începutul anului fiscal.

Pierderea se reportează lună de lună până la recuperarea ei, fără a se depăși 36 de luni de la data înregistrării ei.

Limitele cheltuielilor deductibile se aplică lunar astfel încât la închiderea exercițiului să se încadreze în prevederile dispozițiilor legale în vigoare.

Pentru a se determina rezultatul exercițiului, lunar se transferă veniturile și cheltuielile unității patrimoniale în contul 121 "*Profit și pierdere*", cont bifuncțional. Se creditează cu veniturile unității și se debitează cu cheltuielile acesteia. Poate avea sold final creditor, reprezentând **profitul contabil** sau debitor, **pierderea contabilă**.

Pentru a determina rezultatul fiscal, din rezultatul astfel obținut

A) se deduc:

- dividendele primite de la altă persoană juridică română;
- reportarea cheltuielilor cu dobânzile rămase nedeductibile în anii anteriori;
- sume utilizate pentru constituirea sau majorarea fondului de rezervă în limita a 5% din profitul contabil anual până ce acesta va atinge 20% din capitalul social

B) și se adaugă

- cheltuielile nedeductibile fiscal menționate anterior. Se obține astfel profitul impozabil (pierdere) înainte de reportarea pierderii din anii anteriori. Se scade pierderea de recuperat din anii precedenți și se determină profitul impozabil sau pierderea netă.

Se calculează apoi impozitul pe profit care conform ordonanței 70/94 este de 38%, cu următoarele excepții:

- contribuabilii care obțin venituri și în domeniul jocurilor de noroc, autorizate potrivit prevederilor legale, inclusiv baruri și cluburi cu program de noapte, plătesc o cotă adițională de impozit de 22% dacă ponderea veniturilor realizate din aceste activități depășesc 50% din totalul veniturilor;

- în cazul Băncii Naționale a României, cota de impozit pe profit este de 80%;
- în cazul unei persoane juridice străine ce realizează profit printr-un sediu permanent în România se aplică pentru aceasta, o cotă adițională de 6,2%;
- cota de impozit pe profit în cazul contribuabililor care realizează anual cel puțin 80% din venituri din agricultură este de 25%.

Impozitul pe profit aferent profitului folosit pentru modernizarea tehnologiilor sau extinderea activității în scopul obținerii de profituri suplimentare precum și pentru investiții destinate protejării mediului înconjurător, se reduce cu 50% urmând ca sumele echivalente reducerii să fie folosite cu aceeași destinație. Reducerea se calculează lunar*) .

Plata impozitului pe profit se face astfel:

- contribuabilii mari sunt obligați, în contul impozitului pe profit, la efectuarea de plăți lunare în avans în cuantum de 1/12 din impozitul pe profit aferent anului fiscal precedent până la data de 25 inclusiv a lunii următoare; sumele aferente plăților se actualizează în funcție de indicele de inflație dintre începutul anului fiscal și cel al lunii precedente în care se face plata;
- contribuabilii mici trebuie să depună lunar declarația de impunere până la data de 25 inclusiv a lunii următoare. Acesta este și termenul de plată a impozitului.

Pentru a exemplifica modul de determinare a rezultatului financiar fiscal la un contribuabil mic, care efectuează activitate de comerț-turism, presupu-nem că operațiile se efectuează în cursul lunii decembrie, iar situația în principalele conturi la 30 noiembrie (1 decembrie) este:

Si ct **371** "*Mărfuri*" - 4.600.000 lei (cost de achiziție)

Se prezintă în continuare contul **121** "*Profit și pierdere*", în structura de mai jos:

*) Ordonanța 70/94 privind impozitul pe profit.

Simbol cont	Denumirea contului	Total sume precedente	
		Debitoare	Creditoare
601	*Materiale consumabile*	250.000	250.000
602	*Cheltuieli cu obiecte de inventar*	420.000	420.000
607	*Cheltuieli privind mărfurile*	2.400.000	2.400.000
612	*Cheltuieli cu chirii*	300.000	300.000
621	*Cheltuieli cu colaboratorii*	180.000	180.000
623	*Cheltuieli de protocol*	60.000	60.000
627	*Cheltuieli bancare*	37.000	37.000
641	*Cheltuieli cu salariile*	800.000	800.000
645	*Cheltuieli cu asigurări şi protecţie socială*	240.000	240.000
681	*Cheltuieli cu amortizarea şi provizioanele*	80.000	80.000
691	*Cheltuieli cu impozitul pe profit*	1.171.540	1.171.540
704	*Venituri din servicii prestate*	4.500.000	4.500.000
707	*Venituri din vânzarea mărfurilor*	3.150.000	3.150.000
766	*Venituri din dobânzi*	200.000	200.000

În cursul lunii decembrie au loc operaţiile:

1) Se facturează clienţilor un lot de mărfuri la PV 5.000.000 lei (cost de achiziţie al mărfii vândute 3.600.000 lei), TVA 18%.

a) Facturarea mărfii

411 "*Clienţi*"	=	%		5.900.000
		707 "*Venituri din vânzarea mărfurilor*"		5.000.000
		4427 "*TVA colectată*"		900.000

b) Se descarcă gestiunea pentru mărfurile vândute

607 "*Cheltuieli privind mărfurile*"	=	**371** "*Mărfuri*"	3.600.000

2) Ulterior vânzării se acordă clienţilor o remiză de revânzare de 2% şi pentru încasarea înainte de scadenţă a facturii, un scont de 1%

			TVA
Valoare facturată		5.000.000	900.000
Remiză de revânzare	2%	100.000	18.000
Scont	1%	49.000	8.820

%	=	**411** "*Clienți*"	5.900.000
5311 "*Casa*"			5.724.180
658 "*Alte cheltuieli din exploatare*"			100.000
667 "*Cheltuieli privind sconturile acordate*"			49.000
4427 "*TVA colectată*"			26.820

3) Se încasează din activitatea de cazare conform notelor de plată 2.950.000 lei, inclusiv TVA

TVA = 2.950.000 x 15,254237% = 2.500.000 lei

5311 "*Casa*"	=	%	2.950.000
		704 "*Venituri din prestări servicii*"	2.500.000
		4427 "*TVA colectată*"	450.000

4) Se înregistrează salariile datorate personalului 900.000 lei

641 "*Cheltuieli cu salarii*"	=	**421** "*Personal, remunerații datorate*"	900.000

5) Se înregistrează contribuția unității la asigurări sociale (25%) și protecție socială (5%)

900.000 x	25% =	225.000
900.000 x	5% =	45.000
	Total	270.000

645 "*Cheltuieli cu asigurările și protecția socială*"	=	%	270.000
		4311 "*CAS*"	225.000
		4371 "*CPS*"	45.000

6) Se dau în folosință obiecte de inventar în valoare de 150.000 lei (recuperarea valorii făcându-se integral la darea în folosință)

BCU "ȘTEFAN CEL MARE" SUCEAVA UNIVERSITY LIBRARY

602 "*Cheltuieli cu obiecte de inventar*"	=	**322** "*Uzura obiectelor de inventar*"	150.000

7) Se înregistrează facturile sosite de la terți pentru servicii prestate, în valoare de 100.000, TVA 18%

%	=	**401** "*Furnizori*"	118.000
61/62 "*Cheltuieli cu servicii terți*"			100.000
4426 "*TVA deductibilă*"			18.000

8) Se contractează de la bancă un împrumut de 10.000.000 lei pe o durată de 6 luni, cu o dobândă de 15%, plătibilă odată cu rambursarea împrumutului

Împrumut 10.000.000
Dobândă 15% 1.500.000 lei total : 6 luni = 250.000 lei/lună.

a) primirea împrumutului

5121 "*Disponibil în lei*"	=	**5191** "*Credite bancare pe termen scurt*"	10.000.000

b) înregistrarea dobânzii datorate băncii

%	=	**5186** "*Dobânzi de plătit*"	1.500.000
666 "*Cheltuieli cu dobânzi*"			250.000
471 "*Cheltuieli în avans*"			1.250.000

9) Se achită majorări pentru plata cu întârziere a impozitului pe salarii, în sumă de 80.000 lei

6711 "*Cheltuieli excepționale, despăgubiri, amenzi, penalități*"	=	**5121** "*Disponibil în lei*"	80.000

BCU - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

10) Se încasează dividendul aferent titlurilor de participare în sumă de 2.550.000 lei.

5121 "*Disponibil în lei*"	=	**761** "*Venituri din participaţii*"	2.550.000

11) Se înregistrează un consum de materiale, de 11.000 lei şi un minus de inventar datorat perisabilităţilor, de 4.000 lei.

601 "*Cheltuieli privind materialele*"	=	**301** "*Materiale*"	15.000

12) La închiderea exerciţiului se constată, la inventarierea mijloacelor fixe următoarele:

• cost achiziţie imobilizări	4.500.000 lei
• amortizare	1.325.000 lei
• valoare contabilă netă	3.175.000 lei
• valoare actuală (reală)	3.025.000 lei
• depreciere valorică	150.000 lei

Pentru deprecierea valorică se constituie un provizion

6813 "*Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor*"	=	**291** "*Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale*"	150.000

13) Se încasează despăgubiri de la altă unitate patrimonială de 75.000 lei

5311 "*Casa în lei*"	=	**7711** "*Venituri din despăgubiri şi penalităţi*"	75.000

14) Se înregistrează amortizarea imobilizărilor corporale în sumă de 180.000 lei

681 "*Cheltuieli cu amortizarea şi provizioanele*"	=	**281** "*Amortizarea imobilizărilor corporale*"	180.000

15) Se diminuează cifra de afaceri cu reducerea comercială acordată ulterior facturării mărfurilor (se acoperă reducerea din venitul din vânzarea mărfurilor):

707 "*Venituri din vânzarea mărfurilor*"	=	**658** "*Alte cheltuieli de exploatare*"	100.000

16) Se încorporează veniturile din exploatare ale unităţii patrimoniale în profit:

%	=	**121** "*Profit şi pierdere*"	7.400.000
704 "*Venituri din prestări servicii*"			2.500.000
707 "*Venituri din vânzarea mărfurilor*"			4.900.000

17) Se repartizează cheltuielile de exploatare asupra rezultatului:

121 "*Profit şi pierdere*"	=	%	5.365.000
		601 "*Cheltuieli cu materiale*"	15.000
		602 "*Cheltuieli cu O.I.*"	150.000
		607 "*Cheltuieli privind mărfurile*"	3.600.000
		61/62 "*Cheltuieli cu servicii terţi*"	100.000
		641 "*Cheltuieli cu salariile*"	900.000
		645 "*Cheltuieli cu asigurări şi protecţie socială*"	270.000
		6811 "*Cheltuieli cu amortizarea şi provizioane*"	180.000
		6813 "*Cheltuieli de exploatare privind prov. pt. depr. imobilizărilor*"	150.000

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

18) Se încorporează veniturile financiare în profit

761 "*Venituri din participații*"	=	**121** "*Profit și pierdere*"	2.550.000

19) Se repartizează cheltuielile financiare asupra rezultatului:

121 "*Profit și pierdere*"	=	%	300.000
		666 "*Cheltuieli cu dobânzi*"	250.000
		667 "*Cheltuieli privind sconturi acordate*"	49.000

20) Se încorporează veniturile excepționale în profit:

7711 "*Venituri din despăgubiri și penalități*"	=	**121** "*Profit și pierdere*"	75.000

21) Se repartizează cheltuielile excepționale asupra rezultatului:

121 "*Profit și pierdere*"	=	**6711** "*Despăgubiri, amenzi și penalit.*"	80.000

După transferul cheltuielilor și veniturilor în contul **121** "*Profit și pierdere*" se poate face calculul impozitului pe profit, cumulat de la 1 ianuarie la sfârșitul perioadei de raportare (în cazul nostru, închiderea exercițiului financiar).

a) **Calculul rezultatului din exploatare**

Venituri	1.01.-30.11.	Decembrie	Total
704 "*Venituri din prestări servicii*"	4.500.000	2.500.000	7.000.000
707 "*Venituri din vânzări mărfuri*"	3.150.000	4.900.000	8.050.000
		Total	15.050.000

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Cheltuieli	1.01.-30.11.	Decembrie	Total
601	250.000	15.000	265.000
602	420.000	150.000	570.000
607	2.400.000	3.600.000	6.000.000
612	300.000	-	300.000
621	180.000	-	180.000
623	60.000	-	60.000
627	37.000	-	37.000
61/62	-	100.000	100.000
641	800.000	900.000	1.700.000
645	240.000	270.000	510.000
681	80.000	180.000	260.000
6813	-	150.000	150.000
Total	4.767.000	5.365.000	10.132.000
		Profit din exploatare	4.918.000

b) **Calculul rezultatului din operații financiare**

Venituri	1.01.-30.11.	Decembrie	Total
761	-	2.550.000	2.550.000
766	200.000	-	200.000
Total	200.000	2.550.000	2.750.000

Cheltuieli	1.01.-30.11.	Decembrie	Total
666	-	250.000	250.000
667	-	49.000	49.000
Total	-	299.000	299.000
		Profit	2.451.000

c) **Calculul rezultatului excepțional**

Venituri	1.01.-30.11.	Decembrie	Total
7711	-	75.000	75.000
Cheltuieli			
6711	-	80.000	80.000
		Pierdere	-5.000

BCU Cluj / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Rezultat din activitatea totală	=	Profit	7.364.000

Cheltuieli nedeductibile fiscal:

• Perisabilități	4.000
• Amenzi, penalități	40.000
• Provizioane pentru depreciere	150.000
Total cheltuieli nedeductibile	194.000

Cheltuieli deductibile fiscal:

Rezerve constituite în cursul exercițiului	75.000
Dividende din participații	2.550.000
Total cheltuieli deductibile	2.625.000
Rezultat fiscal	
Profit impozabil	4.933.000
Impozit 38%	1.874.540
din care înregistrat 1.01-30.11.	1.171.540
Impozit decembrie	703.000

Înregistrarea impozitului pe profit de 703.000 lei

(30)	**691** "*Cheltuieli cu impozitul pe profit*"	=	**441** "*Impozit pe profit*"	703.000

Închiderea contului "cheltuieli cu impozitul pe profit"

(31)	**121** "*Profit şi pierdere*"	=	**691** "*Cheltuieli cu impozitul pe profit*"	703.000

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

D	121 "*Profit şi pierdere*"		C
601	250.000	**704**	4.500.000
602	420.000	**707**	3.150.000
607	2.400.000	**766**	200.000
612	300.000		
621	180.000		
623	60.000		
627	37.000		
641	800.000		
645	240.000		
681	80.000		
691	1.171.540		
TSD 1.XII.a.c.	5.938.540	TSD 1.XII.a.c.	7.850.000
	DECEMBRIE		
602	150.000	**704**	2.500.000
607	3.615.000	**707**	4.900.000
61/62	100.000	**761**	2.550.000
641	900.000	**771**	75.000
645	270.000		
681	180.000		
6813	150.000		
666	250.000		
667	49.000		
671	80.000		
691	703.000		
TSD	12.385.540	TSC	17.875.000
SfC	5.489.460		

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Capitolul 4

DETERMINAREA COSTULUI PE PURTĂTORII DE COSTURI

4.1. Trăsături generale ale calculației costurilor

Calculația costurilor ne prezintă o viziune de detaliu asupra întreprinderii. Ea are ca efect elaborarea unui cont de rezultate pentru fiecare tip de bunuri sau servicii create de întreprindere. În acelaşi timp ne dă multiple cunoştințe asupra elementelor şi proceselor de formare a costurilor şi rezultatelor.

Un cost poate fi caracterizat prin trei elemente: câmpul de aplicare a lui, conținutul şi momentul de calcul*) . Aceste trei elemente conferă calculației costurilor un **caracter autonom**, care crează o mare varietate în metodele şi procedeele folosite.

Câmpul de aplicare determină purtătorul de costuri:

- cost pe client;
- cost pe responsabilitate;
- cost pe activitate de exploatare:
  - aprovizionare;
  - producție;
  - desfacere;
- cost pe mijloc de exploatare: loc de muncă, laborator, magazin, hotel, etc.;
- cost pe funcție economică: cercetare, producție, vânzare, etc.

Costul reprezintă un ansamblu de cheltuieli. După densitatea cuprinderii lor în cost putem calcula fie un cost complet contabil sau economic, fie un cost parțial, destinat determinării unei marje de rentabilitate.

Momentul de calcul permite determinarea unui

- cost prestabilit (standard) care serveşte previziunilor în gestionarea patrimoniului sau unui

---

*) "La comptabilité analytique" - Armand Colin, Paris.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- cost real, istoric prin care se urmăreşte realizarea previziunilor.

Prezentarea documentelor de calcul a costului rămâne la iniţiativa întreprinderii şi se adaptează la nevoile sale proprii.

Regulile de elaborare a calculaţiei sunt suple şi rămân întotdeauna la iniţiativa administratorului care le poate modifica conform obiectivelor urmărite şi condiţiilor interne. Ele nu au un caracter normativ.

Calculaţia costurilor tratează fluxurile interne exprimate prin fluxul cheltuielilor şi al veniturilor.

Natura fluxurilor utilizate se împarte între fluxurile cu caracter financiar sau economic şi cele cu caracter tehnic, relevate prin unitatea producţiei sau vânzării, ora de prelucrare, etc.

Toate aceste informaţii se referă numai la prezent, ceea ce determină ca perioada de calculaţie să fie luna de zile, deci inferioară exerciţiului financiar.

Obiectivele calculaţiei costurilor sunt, prin esenţa lor, de natură economică, centrate pe gestiune; cu alte cuvinte mai mult pe acţiune decât pe informare.

Informaţiile trebuie să fie în acest caz rapid disponibile. Este normal să vedem privilegiul unei informări rapide, dar în acelaşi timp aproximativă decât să avem informaţii precise dar cu întârziere.

Utilizatorii lor sunt responsabili la diferite nivele organizatorice. Ei trebuie să le folosească eficient pentru a obţine performanţe care să dea competitivitate întreprinderii.

Toate aceste trăsături generale ale calculaţiei costurilor determină deosebiri dar şi asemănări între metodele de calculaţie a costurilor.

Principalele deosebiri rezultă din obiectivele urmărite de metoda de calculaţie şi momentul elaborării calculaţiei.

Trăsăturile comune metodelor de calculaţie se referă la faptul că fiecare metodă se caracterizează prin:

- etape succesive de desfăşurare a lucrărilor;
- procedee concrete de lucru.

Etapele lucrărilor de calculaţie depind ca număr şi succesiune de sfera de cuprindere a costului şi de obiectivele urmărite.

Astfel, metodele de tip absorbant cuprind următoarele etape:

- colectarea cheltuielilor directe şi indirecte;
- repartizarea cheltuielilor indirecte pe purtătorii de costuri;
- determinarea cheltuielilor aferente producţiei neterminate;
- stabilirea costului global şi unitar.

Spre deosebire de metodele absorbante, cele parţiale cuprind următoarele etape:

- colectarea cheltuielilor potrivit posibilităților de identificare a lor pe costuri;
- separarea cheltuielilor imputabile de cele neimputabile activității;
- suportarea cheltuielilor de structură din marja de rentabilitate sau profit.

Rezultatul se definește aici ca diferență între vânzări (cifra de afaceri) și costul aferent acestora.

4.2. Procedee de determinare și delimitare a cheltuielilor pe purtătorii de costuri și pe sectoare

Noțiunea de purtător de costuri se definește ca "nivel" la care este necesară cunoașterea tuturor cheltuielilor reale. Acesta trebuie să fie un nivel posibil de determinat tehnic, prin caracteristicile sale și comercial, prin studiul de marketing. Această determinare orientează întreprinderea din punct de vedere strategic. Intervine însă dificultatea alegerii în diversitatea posibilităților de definire a "purtătorului de costuri".

Astfel, într-o întreprindere de comerț, principalul purtător de costuri este magazinul.

Un nivel secundar de definire pot fi raioanele din magazin, ca de exemplu: textile-încălțăminte, parfumerie, mobilă, marochinărie, sport, etc.

Alți purtători se pot reține prin decupajele posibile din nivelul precedent. De exemplu, dacă ne oprim asupra raionului de textile-încălțăminte, putem defini purtătorul de costuri prin noțiunile privitoare la grupa de mărfuri:

- textile;
- încălțăminte.

Din grupa de încălțăminte putem stabili purtătorii după utilizatori:

- bărbați;
- femei.

În continuare se desprinde tipul utilizării: încălțăminte de casă, de lux, etc. Se poate continua cu marca, țara producătoare, etc.

Acest exemplu ne demonstrează dificultatea alegerii. Dar, printre criteriile care determină alegerea, putem desprinde:

- criteriul "numărului" de purtători care determină deschiderea unui număr de conturi de venituri și cheltuieli egal cu numărul de purtători;
- un criteriu de independență care implică decizia ca orice purtător să fie neutru față de ceilalți.

Decuparea purtătorului acționează asupra regrupării cheltuielilor. Din acest punct de vedere se disting două categorii de cheltuieli: directe și indirecte.

Cheltuielile directe se pot atribui unui purtător de costuri fără ambiguități.

Într-o întreprindere cu o producție sau activitate omogenă toate cheltuielile încorporabile în cost sunt directe.

Într-o întreprindere cu o producție sau activitate eterogenă se vor efectua atât cheltuieli directe cât și cheltuieli indirecte, comune mai multor produse, mărfuri, servicii, etc.

Cheltuielile directe se pot determina pe purtători, iar cele indirecte pe sectoare de activitate, prin următoarele procedee:

a) **Procedeul ponderării cantităților cu prețurile** se utilizează pentru determinarea acelor cheltuieli care au la bază consumuri ce se pot exprima cantitativ, de exemplu consumul de materie primă, costul de achiziție al mărfii vândute, etc.

Aceste consumuri se exprimă în etalon bănesc prin relația:

$$Chn = Cin \times Pi,$$

unde Chn = cheltuiala pe purtător "n",
Cin = cantitatea, iar
Pi = prețul.
i = tipul de cheltuială (materia primă, felul mărfii, etc.).

În cazul activității de producție, la laboratoarele de cofetărie, patiserie și carmangerii se poate determina prin acest procedeu și cheltuiala cu salarii, care necesită ponderea cantității de produse fabricate cu tariful pe produs.

b) **Procedeul cotelor procentuale aplicate asupra unei valori absolute** se folosește pentru determinarea unor cheltuieli pe sectoare de activitate, cum ar fi:

- amortizarea mijloacelor fixe (pentru care se înmulțește rata amortizării cu valoarea de intrarea a mijlocului fix);
- contribuția la asigurări și protecție socială (în cazul cărora se înmulțește procentul de contribuție cu fondul de salarii realizat de personalul permanent), etc.

c) **Procedeul recuperării de valoare în cote medii egale pe perioade de gestiune**, care constă în repartizarea valorii unor bunuri sau a sumei cheltuite la numărul de perioade asupra cărora grevează.

De exemplu: uzura obiectelor de inventar, valoarea imobilizărilor necorporale, cheltuielile în avans.

d) **Procedeul observării repetate sau statistic**, utilizat în calculația de plan, când se iau în considerație realizări efective din perioadele precedente.

De exemplu: cheltuieli cu întreținerea spațiilor comerciale, cu reparații curente, protecția mediului, etc.

4.3. Procedee de repartizare a cheltuielilor indirecte*)

Repartizarea cheltuielilor indirecte asupra purtătorului de costuri, denumită şi imputare a cheltuielilor indirecte, foloseşte un principiu foarte simplu: cheltuielile indirecte sunt imputate asupra purtătorului de costuri proporțional cu un element care beneficiază de o afectare directă asupra rezultatului. Dintre aceste elemente, denumite şi baze de repartizare, fac parte:

- cifra de afaceri (desfacerea de mărfuri sau volumul prestațiilor de servicii);
- costul direct al mâinii de lucru (salariile directe ale personalului operativ);
- costul direct total.

Pentru alegerea rațională a unei baze de repartizare, trebuie să se îndeplinească următoarele condiții:

- între cheltuielile de repartizat şi baza aleasă trebuie să existe o legătură de cauzalitate;
- conform principiului permanenței metodelor şi procedeelor de lucru, se utilizează aceeaşi bază de repartizare atât în antecalcul cât şi în postcalcul, precum şi pe parcursul unui exercițiu financiar. Acest lucru asigură comparabilitatea costului efectiv cu cel planificat, cât şi analiza costului efectiv în dinamica lui;
- baza de repartizare aleasă se utilizează pentru repartizarea unei cheltuieli sau cel mult a unei grupe de cheltuieli indirecte. Ca exemplu, se poate utiliza cifra de afaceri pentru repartizarea regiei de unitate şi costul total direct pentru regia generală.

Repartizarea cheltuielilor indirecte pe baza suplimentării se poate face folosind:

- metoda coeficientului unic sau
- metoda coeficienților multipli.

a) **Metoda coeficientului unic** presupune ca integralitatea cheltuielilor indirecte să se impute purtătorului de costuri prin multiplicarea cu un coeficient K a sumei cheltuielilor directe.

---

*) La paragraful 4.3. s-a utilizat ca bibliografie "Gestion d'entreprise. La comptabilité analytique" - Jean Claude Einsetler - Ed. Economică, Paris.

Se va exemplifica în continuare modul de calcul, în situația în care se impută cheltuielile indirecte proporțional cu costul total direct.

Reținând regula de proporționalitate, coeficientul K se determină prin raportul:

$$K = \frac{CIT}{CDT}, \text{ unde}$$

CIT - cheltuieli indirecte totale;

CDT - cost total direct.

Dacă repartizarea are loc asupra a "n" purtători de costuri, iar CDT = $= CDP_1 + CDP_2 + CDP_3 + ... + CDP_n$, în care P_1, ..., P_n sunt purtătorii de costuri, cheltuielile indirecte imputate vor fi:

$CIP_1 = K \times CDP_1$

$CIP_2 = K \times CDP_2$

$CIP_3 = K \times CDP_3$

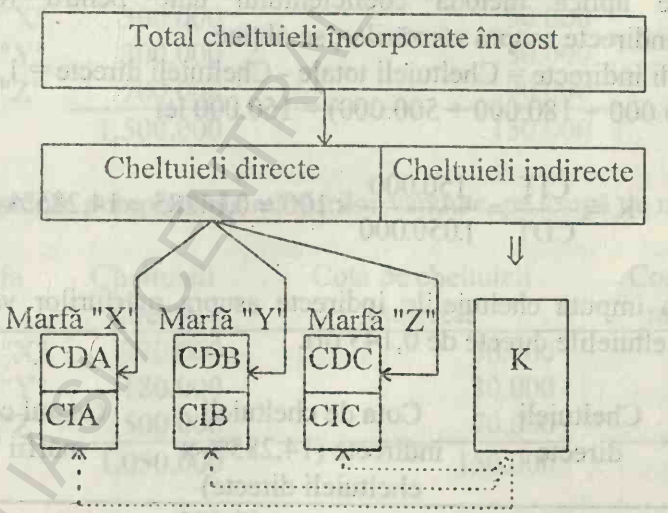
.

.

.

$CIP_n = K \times CDP_n$

Costul complet al purtătorului de costuri, care presupunem că este grupa de mărfuri vândute, se determină apoi adăugând la costul direct pe purtător cota de cheltuieli indirecte, conform schemei 4.1.



Schema 4.1. Metoda coeficientului unic

BCU IAȘI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Presupunem că o societate de comerț are o cifră de afaceri de 1.500.000 lei pentru o perioadă dată și un cost total imputabil asupra vânzărilor sale de 1.200.000 lei.

Societatea vinde 3 grupe de mărfuri: "X", "Y" și "Z". Vânzările pe fiecare grupă de marfă sunt:

	Cifra de afaceri (Total vânzări la preț de vânzare)
Marfă "X"	500.000 lei
Marfă "Y"	300.000 lei
Marfă "Z"	700.000 lei
Total	1.500.000 lei

Costurile directe aferente vânzărilor, respectiv costul de achiziție al mărfii vândute este:

Marfă "X"	370.000 lei
Marfă "Y"	180.000 lei
Marfă "Z"	500.000 lei
Total	1.050.000 lei

Dacă se aplică metoda coeficientului unic pentru repartizarea cheltuielilor indirecte asupra vânzărilor, se obține:

Cheltuieli indirecte = Cheltuieli totale - Cheltuieli directe = 1.200.000 - - (370.000 + 180.000 + 500.000) = 150.000 lei

$$K = \frac{CIT}{CDT} = \frac{150.000}{1.050.000} \times 100 = 0,14285 = 14,285\%$$

Pentru a imputa cheltuielile indirecte asupra mărfurilor vândute, se multiplică cheltuielile directe de 0,143 ori.

Marfa	Cheltuieli directe	Cota de cheltuieli indirecte (14,285% x cheltuieli directe)	Costul complet al mărfii vândute
Marfă "X"	370.000	52.855	422.855
Marfă "Y"	180.000	25.715	205.715
Marfă "Z"	500.000	71.430	571.430
	1.050.000	150.000	1.200.000

Pentru perioada luată în calcul, rezultatul vânzării este:

Marfa	Cifra de afaceri	Costul complet al mărfii vândute	Rezultat
Marfă "X"	500.000	422.855	+ 77.145
Marfă "Y"	300.000	205.715	+ 94.285
Marfă "Z"	700.000	571.430	+ 128.570
	1.500.000	1.200.000	+ 300.000

Dacă se menține principiul proporționalității în raport, însă, cu cifra de afaceri, iar cheltuielile indirecte rămân în sumă de 150.000 lei, coeficientul K se va modifica în raport de baza de referință (cifra de afaceri în locul costului total direct).

În consecință:

$$K = \frac{150.000}{1.500.000} \times 100 = 0,1 = 10\%$$

În cazul imputării cheltuielilor indirecte asupra vânzării în raport de cifra de afaceri, se obține:

Marfa	Cifra de afaceri	Cheltuieli indirecte (10% x cifra de afaceri)
Marfă "X"	500.000	50.000
Marfă "Y"	300.000	30.000
Marfă "Z"	700.000	70.000
	1.500.000	150.000

Costurile complete ale mărfurilor vândute, pe grupă de marfă vor fi:

Marfa	Cheltuieli directe	Cota de cheltuieli indirecte	Costul complet al mărfii vândute
Marfă "X"	370.000	50.000	420.000
Marfă "Y"	180.000	30.000	210.000
Marfă "Z"	500.000	70.000	570.000
	1.050.000	150.000	1.200.000

Rezultatul vânzării pe grupă de mărfuri este:

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Marfa	Cifra de afaceri	Costul complet al mărfii vândute	Rezultat
Marfă "X"	500.000	420.000	+ 80.000
Marfă "Y"	300.000	210.000	+ 90.000
Marfă "Z"	700.000	570.000	+ 130.000
	1.500.000	1.200.000	+ 300.000

Un avantaj al acestei metode îl constituie simplitatea ei.

Se remarcă însă necesitatea permanenței bazei de repartizare în cadrul aceluiași exercițiu financiar pentru că schimbarea ei modifică și rezultatul pe purtătorul de costuri

		Baza de repartizare	Rezultat
Marfă "X"	a	Cost total direct	77.145
	b	Cifra de afaceri	80.000
Marfă "Y"	a	Cost total direct	94.285
	b	Cifra de afaceri	90.000
Marfă "Z"	a	Cost total direct	128.570
	b	Cifra de afaceri	130.000
		Total	300.000

Există totuși un dezavantaj al metodei: gradul mare de aproximație al costului complet pentru marfa vândută, dacă volumul cheltuielilor indirecte este mare în raport cu cele directe. Acest lucru determină un rezultat arbitrar pe grupă de mărfuri.

Pentru a înlătura acest dezavantaj se apelează la:

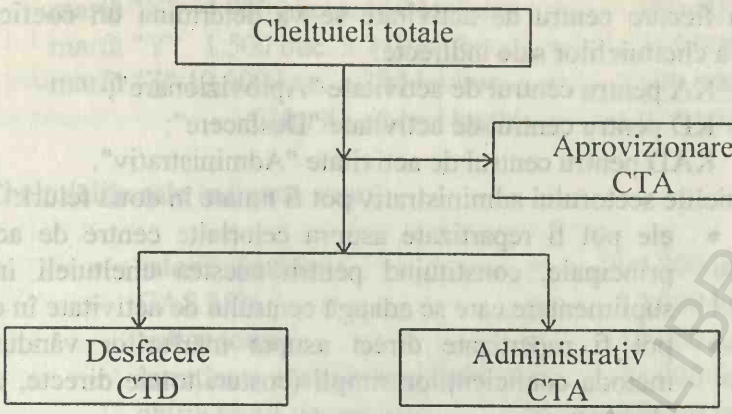
b) **Metoda coeficienților multipli**, care combinând costurile pe centre de activitate cu metoda coeficienților simpli, conduce la utilizarea coeficienților multipli.

Metoda face distincție între cheltuielile directe și cele indirecte ale centrului de activitate și impută cheltuielile indirecte asociate centrului asupra cheltuielilor directe ale acestuia.

Pentru exemplificare presupunem existența în cadrul unei societăți de comerț a trei centre de activitate:

- aprovizionare;
- distribuție (vânzare sau desfacere);
- administrativ.

Schema 4.2. prezintă cheltuielile totale efectuate pe un centru de activitate:

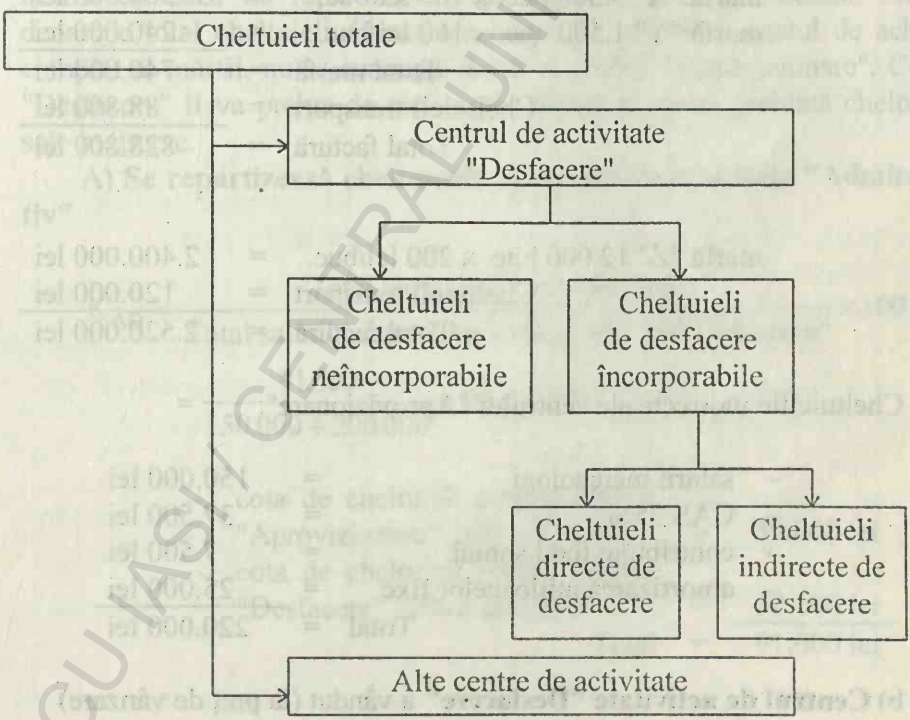


Schema 4.2. Cheltuielile totale ale centrelor de activitate

Pentru fiecare din centrele de activitate, cheltuielile se pot structura în:

- cheltuieli încorporabile în costul mărfurilor vândute. Ele corespund cheltuielilor directe şi indirecte ale centrului de activitate;
- cheltuieli neîncorporabile în costul mărfurilor vândute.

Schema 4.3. explică acest lucru pentru centrul de activitate "Desfacere".



Schema 4.3. Identificarea cheltuielilor centrului de activitate "Desfacere"

BCU IAŞI / CENTRALA UNIVERSITARĂ LIBRARY

Pentru fiecare centru de activitate se va determina un coeficient de repartizare a cheltuielilor sale indirecte:

KA pentru centrul de activitate "Aprovizionare";
KD pentru centrul de activitate "Desfacere";
KAD pentru centrul de activitate "Administrativ".

Cheltuielile sectorului administrativ pot fi tratate în două feluri:

- ele pot fi repartizate asupra celorlalte centre de activitate principale, constituind pentru acestea cheltuieli indirecte suplimentare care se adaugă centrului de activitate în cauză;
- pot fi repartizate direct asupra mărfurilor vândute prin metoda coeficienților simpli (costuri totale directe, cifra de afaceri);
- se pot suporta direct din marja brută, fără nici o repartizare.

Exemplu

Presupunem că:

a) **centrul de activitate "Aprovizionare"** a achiziționat trei grupe de mărfuri "X", "Y" şi "Z", astfel:

marfă "X" 5.000 buc. x 100 lei/buc.	=	500.000 lei
marfă "Y" 1.500 buc. x 160 lei/buc.	=	240.000 lei
Total marfă	=	740.000 lei
Cheltuieli transport	=	88.800 lei
Total factură	=	828.800 lei

marfă "Z" 12.000 buc. x 200 lei/buc.	=	2.400.000 lei
Cheltuieli transport	=	120.000 lei
Total factură	=	2.520.000 lei

Cheltuielile indirecte ale centrului "Aprovizionare":

– salarii merceologi	=	150.000 lei
– CAS 25%	=	37.500 lei
– contribuție fond şomaj	=	7.500 lei
– amortizarea mijloacelor fixe	=	25.000 lei
Total	=	220.000 lei

b) **Centrul de activitate "Desfacere"** a vândut (la preț de vânzare)

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

marfă "X"	4.000 buc. x 150 lei/buc.	=	600.000 lei
marfă "Y"	1.500 buc. x 210 lei/buc.	=	315.000 lei
marfă "Z"	10.000 buc. x 300 lei/buc.	=	3.000.000 lei
	Cifra de afaceri totală	=	3.915.000 lei

Cheltuielile sale indirecte sunt:

–	salarii vânzători	=	200.000 lei
–	CAS 25%	=	50.000 lei
–	ajutor şomaj	=	10.000 lei
–	întreţinere spaţii comerciale	=	15.000 lei
–	chirie spaţii comerciale	=	25.000 lei
	Total	=	300.000 lei

c) **Centrul de activitate "Administrativ"** a efectuat cheltuieli în sumă totală de 91.000 lei.

I **Cazul imputării prealabile a cheltuielilor centrului de activitate "Administrativ"**

Pentru a repartiza cheltuielile sectorului administrativ nu se poate utiliza ca bază de repartizare decât salariile celorlalte centre. Aceasta deoarece total cheltuieli directe ale centrelor, respectiv costul de achiziţie complet al mărfii, nu se cunoaşte decât la centrul "Aprovizionare". Centrul "Desfacere" îl va prelua de aici şi va adăuga la suma preluată cheltuielile sale indirecte.

A) **Se repartizează cheltuielile centrului de activitate "Administrativ"**

$$K_{AD} = \frac{\text{Total cheltuieli "Administrativ"}}{\text{Total salarii centre "Aprovizionare" şi "Desfacere"}} \times 100 =$$

$$= \frac{91.000}{150.000 + 200.000} \times 100 = 26\%$$

–	cota de cheltuieli pentru centrul "Aprovizionare" 26% x 150.000	=	39.000 lei
–	cota de cheltuieli pentru centrul "Desfacere" 26% x 200.000	=	52.000 lei
	Total	=	91.000 lei

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

B) **Se determină costul de achiziție complet al mărfurilor la centrul "Aprovizionare"**

Pentru aceasta se repartizează cheltuielile de transport comune mărfurilor "X" şi "Y" folosind ca bază de repartizare "total valoare marfă achiziționată".

$$K_{chelt.\ transp.} = \frac{\text{Total cheltuieli transport}}{\text{Total valoare marfă transportată}} \times 100 =$$

$$= \frac{88.800}{560.000 + 240.000} \times 100 = 12\%$$

cheltuieli transport marfă "X"	= 12% x 560.000	=	60.000 lei
cheltuieli transport marfă "Y"	= 12% x 240.000	=	28.800 lei
		Total =	88.800 lei

Cost achiziție marfă cumpărată = Preț de cumpărare + cotă cheltuieli transport

	marfă "X"	marfă "Y"	marfă "Z"
Preț cumpărare	500.000	240.000	2.400.000
Cheltuieli transport	60.000	28.800	120.000
Cost achiziție = Cheltuieli directe centru "Aprovizionare"	560.000	268.800	2.520.000

Cheltuieli indirecte proprii	=	220.000 lei
Cheltuieli indirecte suplimentare	=	39.000 lei
Total cheltuieli indirecte	=	259.000 lei

Se repartizează cheltuielile indirecte ale centrului "Aprovizionare" pe fiecare marfă în parte:

$$K_A = \frac{\text{Total cheltuieli indirecte}}{\text{Total cheltuieli directe}} \times 100 = \frac{259.000}{560.000 + 268.800 + 2.520.000} \times 100 =$$

$$= \frac{259.000}{3.348.800} \times 100 = 7,734\%$$

BCU / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	X	Y	Z	Total
cota de cheltuieli indirecte= 7,734% x cheltuieli directe	560.000 x 7,734% = = 43.310	268.800 x 7,734% = = 20.790	2.520.000 x 7,734%= = 194.900	259.000

	X	Y	Z	Total
cheltuieli directe centru "Aprovizionare"	560.000	268.800	2.520.000	3.348.800
cota cheltuieli indirecte	43.310	20.790	194.900	259.000
Total cheltuieli = Cost achiziție complet marfă cumpărată	603.310	289.590	2.714.900	3.607.800
Cost unitar	$\frac{603.310}{5.000}$ = = 120,66 lei/buc.	$\frac{289.590}{1.500}$ = = 193,06 lei/buc.	$\frac{2.714.900}{12.000}$ = = 226,24 lei/buc.	

C) Se determină costul complet de achiziție al mărfii vândute la centrul de activitate "Desfacere"

	X	Y	Z	Total
Cantitate vândută	4.000	1.500	10.000	
Cost complet marfă vândută preluat de la centrul "Aprovizionare"	4.000 x 120,66 = = 482.640	1.500 x 193,06 = =289.590	10.000 x 226,24 = = 2.262.400	3.034.630

Cheltuieli indirecte proprii	=	300.000 lei
Cheltuieli indirecte suplimentare	=	52.000 lei
Total cheltuieli indirecte	=	352.000 lei

Se repartizează cheltuielile indirecte ale centrului "Desfacere" pe fiecare marfă în parte.

$$K_D = \frac{\text{Total cheltuieli indirecte}}{\text{Total cheltuieli directe}} \times 100 = \frac{352.000}{482.640 + 289.590 + 2.262.400} \times 100 =$$

$$= \frac{352.000}{3.034.630} \times 100 = 11,60\%$$

	X	Y	Z	Total
cota de cheltuieli indirecte= 11,60% x cheltuieli directe	482.640 x 11,60% = = 55.986	289.590 x 11,60% = = 33.592	2.262.400 x 11,60%= = 262.422	352.000

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	X	Y	Z	Total
Cantitate vândută	4.000	1.500	10.000	
Cheltuieli directe centru "Desfacere"	482.640	289.590	2.262.400	3.034.630
Cheltuieli indirecte	55.986	33.592	262.422	352.000
Total cheltuieli = Cost achiziție complet marfă vândută	538.626	323.182	2.524.822	3.386.630
Cost unitar	$\frac{538.626}{4.000}$ = 134,66 lei/buc.	$\frac{323.182}{1.500}$ = 215,45 lei/buc.	$\frac{2.524.822}{10.000}$ = 252,48 lei/buc.	

Pe ansamblul centrelor de activitate, datele se regăsesc în Situația 4.1.

	Aprovizionare	Desfacere	Administrativ	Total
Cheltuieli directe	3.348.800	3.034.630	91.000	6.474.430
Cheltuieli indirecte proprii	220.000	300.000	-	520.000
Cheltuieli indirecte suplimentare (Repartizare chelt. adm.)	39.000	52.000	- 91.000	-
$K_{AD} = \frac{\text{Chelt. adm.}}{\text{Total salarii centre}} =$				
$= \frac{91.000}{150.000 + 200.000} \times 100 =$				
= 26%				
Total cheltuieli	3.607.800	3.386.630	0	6.994.430
	K_A	K_D		
Cheltuieli indirecte / Cheltuieli directe	$\frac{259.000}{3.348.800}$ = 7,734%	$\frac{352.000}{3.034.630}$ = 11,60%	-	-

Situația 4.1. Tabloul de repartizare a cheltuielilor

Rezultatul pe grupe de mărfuri este:

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	X	Y	Z	Total
Cifra de afaceri	600.000	315.000	3.000.000	3.915.000
Cost achiziție complet marfă vândută	538.626	323.182	2.524.822	3.386.630
Rezultat	+61.374	-8.182	+475.178	+528.370

Rezultatul global rezultă ca diferență între cifra de afaceri totală de 3.915.000 lei și cheltuielile totale de 3.386.630 lei.

II **Cazul imputării cheltuielilor centrului de activitate "Administrativ" în funcție de cifra de afaceri**

În această situație costul de achiziție complet al mărfii cumpărate prin centrul de activitate "Aprovizionare" va fi format doar din cheltuielile directe ale centrului și cota de cheltuieli indirecte proprii.

Deci:

$$K_A = \frac{220.000}{560.000 + 268.800 + 2.520.000} \times 100 = \frac{220.000}{3.348.800} \times 100 = 6,57\%$$

	X	Y	Z	Total
Cantitate cumpărată	5.000	1.500	12.000	
Cheltuieli directe centru "Aprovizionare"= Cost achiziție marfă cumpărată	560.000	268.800	2.520.000	3.348.800
cota cheltuieli indirecte= 6,57% x cheltuieli directe	36.792	17.760	165.448	220.000
Total cheltuieli = Cost complet achiziție marfă cumpărată	596.792	286.560	2.685.448	3.568.800
Cost unitar	596.792 / 5.000 = 119,36 lei/buc.	286.560 / 1.500 = 191,04 lei/buc.	2.685.448 / 12.000 = 223,79 lei/buc.	

D) **Se determină costul complet de achiziție al mărfii vândute la centrul de activitate "Desfacere"**

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	X	Y	Z	Total
Cantitate vândută	4.000	1.500	10.000	
Cost complet marfă vândută preluat de la centrul "Aprovizionare" (cantitate vândută x cost unitar centru "Aprov.")	477.440	286.560	2.237.900	3.001.900
Cheltuieli indirecte suplimentare	600.000x2,32%= = 13.920	315.000x2,32%= = 7.308	3.000.000x2,32%= = 69.772	91.000

K_{AD} x Cifra de afaceri

$$K_{AD} = \frac{\text{Chelt. adm.}}{\text{Total cifră afaceri}} = \frac{91.000}{600.000 + 315.000 + 3.000.000} \times 100 = \frac{91.000}{3.915.000} \times 100 = 2,32\%$$

Cheltuieli indirecte proprii	477.440 x 9,99%= = 47.696	286.560x9,99%= = 28.627	2.237.900x9,99%= = 223.667	300.000

K_D x cheltuieli directe

$$K = \frac{\text{Chelt. indirecte proprii}}{\text{Chelt. directe}} = \frac{300.000}{477.440 + 286.560 + 2.237.900} \times 100 = \frac{300.000}{3.001.900} \times 100 = 9,99\%$$

Total cheltuieli = Cost achiziție complet marfă vândută = Total chelt. directe+Chelt. indirecte proprii+Chelt. indirecte suplimentare	539.056	322.495	2.531.349	3.392.900
Cost unitar	$\frac{539.056}{4.000}$ = 134,76 lei/buc.	$\frac{322.495}{1.500}$ = 215 lei/buc.	$\frac{2.531.349}{10.000}$ = 253,13 lei/buc.	

Tabloul de repartizare a cheltuielilor se prezintă în Situația 4.2.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	Aprovizionare	Desfacere	Administrativ	Total
Cheltuieli directe	3.348.800	3.001.900	91.000	6.441.700
Cheltuieli indirecte proprii	220.000	300.000	-	520.000
Cheltuieli indirecte suplimentare	-	91.000	- 91.000	-
Total cheltuieli	3.568.800	3.392.900	0	6.961.700
	K_A	K_D	K_{AD}	
Cheltuieli indirecte / Cheltuieli directe	$\frac{220.000}{3.348.800} = 6,57\%$	$\frac{300.000}{3.001.900} = 9,99\%$	-	-
		$K_{AD}=2,32\%$		
Cheltuieli indirecte / Cifra de afaceri	-	-	$\frac{91.000}{3.915.000} = 2,32\%$	-

Situația 4.2. Tabloul de repartizare a cheltuielilor

În acest caz rezultatul pe grupe de mărfuri este:

	X	Y	Z	Total
Cifra de afaceri	600.000	315.000	3.000.000	3.915.000
Cost achiziție complet marfă vândută	539.056	322.495	2.531.349	3.392.900
Rezultat	+60.944	-7.495	+468.651	+522.100

Rezultatul a scăzut datorită faptului că toate cheltuielile centrului de activitate "Administrativ" s-au repartizat numai asupra mărfurilor vândute (centrului "Desfacere"), ori în primul caz s-au imputat și asupra centrului "Aprovizionare", la care a rămas marfă în stoc, deci cheltuiala s-a repartizat între stoc și desfacere.

III **Cazul imputării directe a cheltuielilor centrului "Administrativ" asupra marjei brute din vânzare**

Costul de achiziție complet al mărfii cumpărate prin centrul "Aprovizionare" rămâne același ca în cazul II.

BCU "I. CONSTANTIN" UNIVERSITY LIBRARY

	X	Y	Z	Total
Cantitate	5.000	1.500	12.000	
Cost achiziție complet marfă cumpărată	596.792	286.560	2.685.448	3.568.800
Cost unitar	119,36 lei/buc.	191,04 lei/buc.	223,79 lei/buc.	

E) Se determină costul complet de achiziție al mărfii vândute la centrul de activitate "Desfacere"

	X	Y	Z	Total
Cantitate vândută	4.000	1.500	10.000	
Cost complet de achiziție marfă vândută preluat de la centrul "Aprovizionare"	477.440	286.560	2.237.900	3.001.900
Cheltuieli indirecte proprii	47.696	28.627	223.677	300.000
Total cheltuieli = Cost achiziție complet marfă vândută	525.136	315.187	2.461.577	3.301.900
Cost unitar	$\frac{525.136}{4.000}$ = 131,28 lei/buc.	$\frac{315.187}{1.500}$ = 210,12 lei/buc.	$\frac{2.461.577}{10.000}$ = 246,16 lei/buc.	

Tabloul de repartizare a cheltuielilor este:

	Aprovizionare	Desfacere	Administrativ	Total
Cheltuieli directe	3.348.800	3.001.900	91.000	6.441.700
Cheltuieli indirecte proprii	220.000	300.000	-	520.000
Cheltuieli indirecte suplimentare	-	-	-	-
Total cheltuieli	3.568.800	3.301.900	91.000	6.961.700
$\frac{\text{Cheltuieli indirecte}}{\text{Cheltuieli directe}}$	$\frac{220.000}{3.348.800}$ = 6,57%	$\frac{300.000}{3.001.900}$ = 9,99%	-	-

Situația 4.3. Tabloul de repartizare a cheltuielilor

În acest caz rezultatul pe grupe de mărfuri şi total este:

	X	Y	Z	Total
Cifra de afaceri	600.000	315.000	3.000.000	3.915.000
Cost achiziţie complet marfă vândută	525.136	315.187	2.461.577	3.301.900
Rezultat	+74.864	-187	+538.423	613.100
Cheltuieli centru de activitate "Administrativ"	-	-	-	91.000
				+522.100

Se remarcă faptul că rezultatul global a rămas acelaşi ca în varianta precedentă, dar a fost influenţat rezultatul parţial prin majorarea profitului, respectiv diminuarea pierderilor. Aceasta deoarece cheltuielile administrative nu s-au mai repartizat pe grupe de mărfuri. Ca urmare, procedeul prezintă avantajul simplificării calculelor.

Din cele trei cazuri acesta este recomandabil deoarece simplifică mult calculele şi respectă prevederile Legii contabilităţii 82/91, care permite agenţilor economici să nu încorporeze în cost cheltuielile generale ale întreprinderii (cotă din regia generală), ci să o suporte din marja brută.

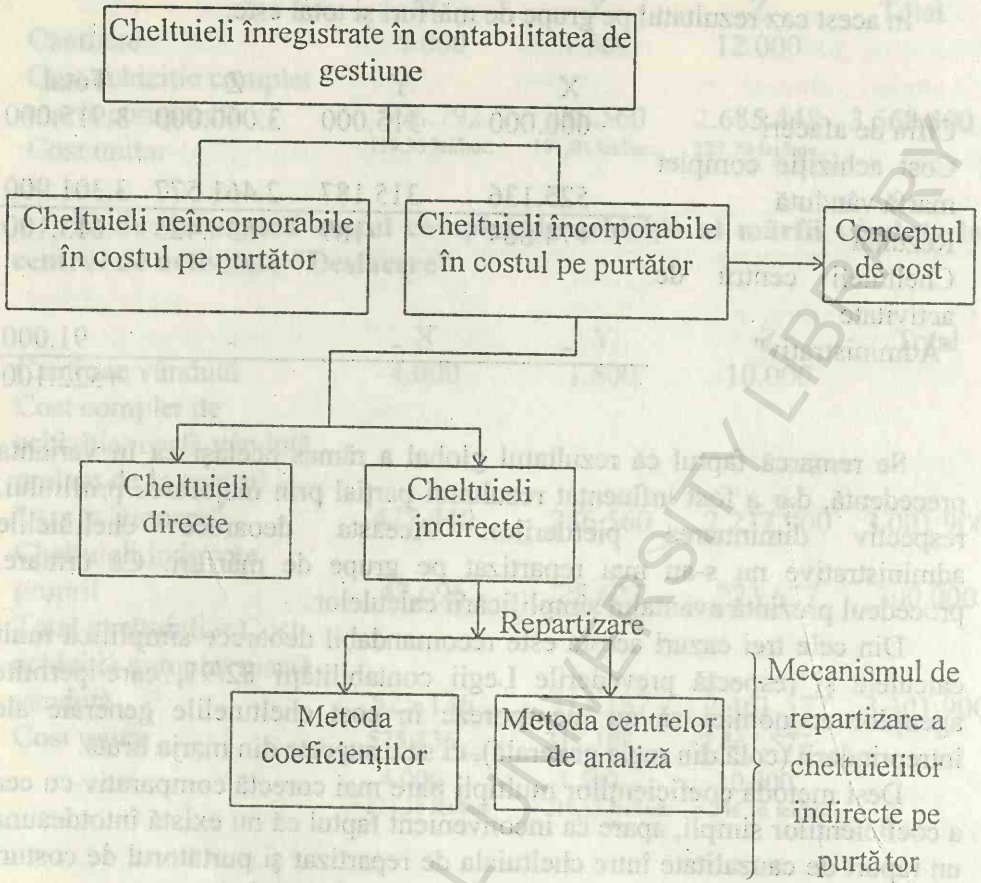
Deşi metoda coeficienţilor multipli pare mai corectă comparativ cu cea a coeficienţilor simpli, apare ca inconvenient faptul că nu există întotdeauna un raport de cauzalitate între cheltuiala de repartizat şi purtătorul de costuri (de exemplu cheltuielile administrative şi grupa de mărfuri).

În schimb, metoda coeficienţilor multipli care impune crearea centrelor de activitate permite repartizarea cheltuielilor indirecte între stocul de mărfuri şi desfacere, dând posibilitatea determinării unui rezultat mai apropiat de realitate.

Din cele expuse rezultă în acelaşi timp că mecanismul repartizării cheltuielilor este independent de conceptul de cost.

Schema următoare arată locul categoriei economice de cost şi mecanismul repartizării cheltuielilor indirecte necesar numai determinării costului pe purtătorul de costuri.

BCU IAŞI



Schema 4.4. Determinarea costului pe purtător

Notă Orice întreprindere are în stoc mărfuri din perioadele precedente.

La centrul "Aprovizionare", cheltuielile indirecte se vor repartiza lunar numai asupra mărfurilor achiziționate în luna curentă.

La centrul "Desfacere" costul de achiziție pentru marfa vândută preluat de la centrul "Aprovizionare" se va determina folosind unul din procedeele permise de Legea contabilității: cost mediu ponderat, FIFO sau LIFO.

BCU IAȘI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Capitolul 5

CALCULUL COSTULUI PRODUSELOR FINITE ŞI ORGANIZAREA CONTABILITĂŢII DE GESTIUNE INTERNĂ LA UNITĂŢILE DE PRODUCŢIE

5.1. Prezentarea activităţii laboratorului de cofetărie şi patiserie

Spre deosebire de celelalte unităţi din sfera comerţului al căror obiect de activitate îl constituie circulaţia mărfurilor, laboratoarelor de cofetărie şi patiserie le este specifică producţia.

Pot exista **laboratoare centrale** care vând produsele finite obţinute întreprinderilor terţe sau **laboratoare care funcţionează pe lângă cofetării şi patiserii,** dar au gestiune separată de acestea şi le transferă produsele finite în vederea vânzării consumatorilor finali.

Laboratoarele centrale pot dispune de magazii de materii prime.

Structurile de preţuri specifice produselor de cofetărie şi patiserie cuprind:

a) **Preţul de cumpărare al materiilor prime** cuprinse în produsul fabricat, denumit şi **"preţ de materie primă"**. Acesta este un preţ antecalculat pe fiecare fel de produs finit (sortiment de prăjitură sau produs de patiserie) pe baza normelor de consum ale materiilor prime prevăzute în reţeta de fabricaţie.

Calculul preţului de materie primă se face, de regulă, pentru 100 bucăţi. De exemplu, pentru prăjitura "X" preţul de materie primă se calculează astfel:

Nr. crt.	Felul materiei prime conform rețetei	U/M	Norma de consum	P/U	Preț de materie primă al produsului finit (lei)
1.	Făină	kg.	5	1.500	7.500
2.	Unt	kg.	1	4.000	4.000
3.	Ouă	buc.	20	250	5.000
4.	Zahăr	kg.	2	1.500	3.000
5.	Mere	kg.	3	800	2.400
	Total				21.900

Preț de materie primă unitar 219 lei/buc.

Prețurile de materie primă se recalculează ori de câte ori se produc modificări în structura sortimentelor de materii prime (de exemplu, se înlocuiește untul cu margarina), în normele de consum sau în cuantumul prețurilor de cumpărare.

b) **Prețul de vânzare al laboratorului** calculat prin adăugarea la prețul de materie primă, a marjei comerciale, proprie laboratorului.

c) **Prețul de vânzare al produsului finit prin unități de desfacere** (cofetării sau patiserii) și prețul de vânzare al produsului prin unități mixte (restaurante) sau alte unități de desfacere (bufete, ceainării etc.). Aceste prețuri se calculează adăugând la prețul de vânzare al laboratorului marja specifică unității prin care se vinde produsul. De remarcat faptul că aceste prețuri nu se deosebesc prin structură, ci doar prin mărimea lor.

Documentele specifice activității laboratorului de cofetărie și patiserie se diferențiază pe faze ale acestei activități: de aprovizionare cu materii prime, producție și desfacere.

Deoarece **aprovizionarea** cunoaște aceleași forme cu cele practicate de unitățile mixte și de desfacere, vom întâlni aceleași documente.

Materiile prime pot intra direct în laborator sau prin intermediul magaziilor de materii prime. În cel de al doilea caz aprovizionarea este urmată de eliberarea materiilor prime spre consum.

În faza de producție se înregistrează cheltuielile de fabricație ale laboratorului.

Cheltuielile cu materiile prime se înregistrează pe baza normelor de consum din rețetele de fabricație, corespunzător producției realizate. În acest scop se ponderează cantitatea de produse finite obținută, consemnată în Notele de predare-transfer-restituire și Facturi cu prețul de materie primă antecalculat pentru fiecare produs (se consideră că laboratorul nu are producție neterminată sau stocată datorită gradului de perisabilitate ridicat al produselor de cofetărie și patiserie).

Revenind la exemplul dat, preţul de materie primă pentru prăjitura "X" este de 219 lei/buc. Presupunând că laboratorul a obţinut 10.000 bucăţi prăjituri, rezultă consumul de materii prime conform normelor, în valoare de 2.190.000 lei (10.000 buc. × 219 lei).

Pornind de la ideea respectării normelor de consum ale materiilor prime conform reţetelor de fabricaţie, gestiunea laboratorului se descarcă cu suma reieşită din calcul.

Alte documente folosite în activitatea de producţie propriu-zisă sunt: Statul de salarii; Bonurile de consum de materiale; Situaţia de calcul a amortizării mijloacelor fixe; Facturi pentru servicii prestate de terţi etc.

În faza de desfacere a produselor finite apar documente corespunzătoare destinaţiei produselor.

Pe baza documentelor primare menţionate se întocmeşte **"Centralizatorul produselor finite livrate de laborator"**. Acesta serveşte înregistrării consumului de materii prime în contabilitate. Particularitatea sa constă în faptul că produsele vândute sau transferate sunt evaluate la:

- preţ de materie primă necesar înregistrării consumului de materii prime;
- preţ de vânzare al laboratorului la care se înregistrează venitul din vânzare;
- preţ de vânzare al unităţii primitoare, la care se înregistrează intrarea mărfii în caz de transfer (dacă evaluarea mărfii se face pentru unitate la preţ de vânzare).

Contabilitatea laboratoarelor de cofetărie şi patiserie se organizează distinct în funcţie de statutul juridic al acestora. Astfel, pentru laboratoarele centrale, cu personalitate juridică urmărirea gestiunii laboratorului se poate realiza cu ajutorul contabilităţii financiare. Dacă se doreşte cunoaşterea costului efectiv pe laborator (sortimente de prăjituri, bomboane, produse de patiserie etc.) se organizează contabilitatea de gestiune internă.

5.2. Prezentarea conturilor folosite în contabilitatea de gestiune internă

În contabilitatea de gestiune internă se recomandă folosirea următoarelor conturi pentru controlul gestiunii laboratoarelor de cofetărie şi patiserie.

Contul **901** "*Decontări interne privind cheltuielile*" ţine evidenţa decontărilor interne privind cheltuielile directe ale laboratorului (identificabile pe sortiment de produse: materiile prime), comune acestuia

(salarii, asigurări sociale, protecție socială, servicii prestate de terți etc.) și generale ale unității.

Este un cont de pasiv.

Se creditează în cursul lunii cu cheltuielile ocazionate de procesul de producție, prin debitul conturilor: **921** "*Cheltuieli ale activității de bază*", **923** "*Cheltuieli comune ale laboratorului*" și **924** "*Cheltuieli generale ale unității*". Se debitează la sfârșitul lunii prin creditul conturilor **931** "*Costul producției obținute*" și **903** "*Decontări interne privind diferențele de preț*".

Contul **902** "*Decontări interne privind producția obținută*" reflectă decontările interne privind costul producției obținute în cursul lunii, la preț de vânzare. Este un cont bifuncțional.

Se creditează în cursul lunii cu prețul de vânzare al producției obținute prin debitul contului **931**, iar la sfârșitul lunii cu diferențele între prețul de vânzare și costul efectiv, aferente producției obținute, în roșu sau în negru prin debitul contului **903** "*Diferențe de preț*".

Se debitează la sfârșitul lunii cu costul efectiv al producției obținute prin creditul contului **921** "*Cheltuieli ale activității de bază*".

Contul **903** "*Decontări interne privind diferențele de preț*" înregistrează diferențele de preț calculate la sfârșitul lunii, între costul efectiv al producției obținute și prețul de vânzare al acesteia. Este un cont de activ. Se debitează la sfârșitul lunii prin creditul contului **902** "*Decontări interne privind producția obținută*" și se creditează prin debitul contului **901** "*Decontări interne privind cheltuielile*".

Conturile: **921** "*Cheltuielile activității de bază*"; **923** "*Cheltuieli comune secției*" și **924** "*Cheltuieli generale ale unității*" sunt conturi de calculație, de activ.

Contul **921** "*Cheltuielile activității de bază*" se debitează în cursul lunii, prin creditul contului **901** pentru reflectarea cheltuielilor directe, iar la sfârșitul lunii, prin creditul conturilor **923** și **924** cu repartizarea cheltuielilor indirecte (comune laboratorului și generale ale unității).

Repartizarea se face pe baza unui coeficient calculat conform relației:

$$K_{923,924} = \frac{\text{Cheltuieli de repartizat (Debit cont 923 sau 924)}}{\text{Total bază de repartizare}}$$

Baza de repartizare o constituie materia primă pentru cheltuielile comune laboratorului și total cheltuieli directe pentru cheltuielile generale ale unității.

Coeficientul astfel calculat se înmulțește cu baza de repartizare parțială (corespunzătoare produsului).

Dacă laboratorul este organizat pe lângă o cofetărie şi/sau patiserie se procedează mai întâi la repartizarea cheltuielilor generale ale întreprinderii pe fiecare sector de activitate, iar apoi a cheltuielilor comune laboratorului asupra producţiei sale de bază. În acest caz repartizarea cheltuielilor generale se face folosind ca bază de repartizare salariile fiecărei unităţi (laborator, cofetărie, patiserie etc.), urmând repartizarea cheltuielilor comune pe baza materiilor prime.

Contul **921** se creditează la sfârşitul lunii cu costul efectiv al produselor obţinute prin debitul contului **902** "*Decontări interne privind producţia obţinută*".

Conturile **923** "*Cheltuieli comune laboratorului*" şi **924** "*Cheltuieli generale ale unităţii*", reflectă cheltuielile indirecte ale laboratorului (care nu se identifică pe sortiment de produs) şi respectiv pe cele ocazionate de administrarea şi conducerea laboratorului sau a întregii întreprinderi. Sunt conturi de activ.

Se debitează în cursul lunii prin creditul contului **901** "*Decontări interne privind cheltuielile*" şi se creditează la sfârşitul lunii cu repartizarea cheltuielilor reflectate asupra producţiei de bază prin debitul contului **921** "*Cheltuielile activităţii de bază*".

Contul **931** "*Costul producţiei obţinute*" ţine evidenţa produselor fabricate, destinate vânzării sau transferului către unităţile proprii. Este un cont de activ. Se debitează, în cursul lunii, prin creditul contului **902** "*Decontări interne privind producţia obţinută*" şi se creditează, la sfârşitul lunii, prin debitul contului **901** "*Decontări interne privind cheltuielile*".

5.3. Model de contabilitate de gestiune internă la laboratoarele de cofetărie şi patiserie

Se presupune funcţionarea unui laborator central cu personalitate juridică şi care dispune de gestiune de materii prime.

În cursul lunii se fabrică două sortimente de prăjituri pentru care s-au efectuat următoarele cheltuieli:

	Prăjitura "X"	Prăjitura "Y"
– consum de materii prime	10.000 buc ×	6.000 ×
	× 219 lei/buc. =	× 250 lei/buc. =
	= 2.190.000 lei	= 1.500.000 lei

– cheltuieli indirecte	Comune laboratorului	Generale ale unității
• materiale auxiliare	50.000	12.000
• salarii	250.000	160.000
• CAS	62.500	40.000
• ajutor de şomaj	12.500	8.000
• servicii terţi	100.000	10.000
• amortizarea mijloacelor fixe	25.000	8.000
Total	500.000	238.000

1) Înregistrarea cheltuielilor reflectate cu materia primă:

921 "*Cheltuielile activităţii de bază*" */analitic*	=	**901** "*Decontări interne privind chelt*"*/mater*	3.690.000
• produs "X"			2.190.000
• produs "Y"			1.500.000

2) Înregistrarea cheltuielilor comune laboratorului:

923 "*Cheltuieli comune laboratorului*"	=	**901** "*Decontări interne privind cheltuielile*"*/analitic*:	500.000
		• materiale	50.000
		• salarii	250.000
		• CAS	62.500
		• ajutor de şomaj	12.500
		• servicii terţi	100.000
		• amortizare MF	25.000

3) Înregistrarea cheltuielilor generale ale unității.

924 "*Cheltuieli generale ale unităţii*"	=	**901** "*Decontări interne privind cheltuielile*"*/analitic*:	238.000
		• materiale	50.000
		• salarii	250.000
		• CAS	62.500
		• ajutor de şomaj	12.500
		• servicii terţi	100.000
		• amortizare MF	25.000

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITAR

4) Repartizarea cheltuielilor generale asupra cheltuielilor laboratorului:

923 "*Cheltuieli comune laboratorului*"	=	**924** "*Cheltuieli generale ale unității*"	238.000

5) Repartizarea cheltuielilor comune laboratorului asupra producției de bază,

$$K_{923} = \frac{500.000 + 238.000}{2.190.000 + 1.500.000} \times 100 = \frac{738.000}{3.690.000} \times 100 = 20\%$$

prăjitură "X"	2.190.000 × 20%	= 438.000
prăjitură "Y"	1.500.000 × 20%	= 300.000
TOTAL		= 738.000

921 "*Cheltuielile producției de bază*"/*analitic*	=	**923** "*Cheltuieli comune secției*"	738.000
• prăjitura "X"			438.000
• prăjitura "Y"			300.000

6) Înregistrarea producției obținute la preț de vânzare:

prăjitura "X"	10.000 × 285	=	2.850.000
prăjitura "Y"	6.000 × 290	=	1.740.000
TOTAL		=	4.590.000

931 "*Costul producției obținute*" / *analitic*	=	**902** "*Decontări interne privind producția obținută*"	4.590.000
• prăjitura "X"			2.850.000
• prăjitura "Y"			1.740.000

7) Înregistrarea costului efectiv pentru producția obținută:

902 "*Decontări interne privind producția obținută*" / *analitic*	=	**921** "*Cheltuielile producției de bază*"/*analitic*		4.428.000
• prăjitura "X"		• prăjitura "X"		2.628.000
• prăjitura "Y"		• prăjitura "Y"		1.800.000

BCU "I. CONTRA" UNIVERSITY LIBRARY

8) Înregistrarea diferențelor între prețul de vânzare şi costul efectiv al producției obținute

903 "*Decontări interne privind diferențele de preț*"	=	**902** "*Decontări interne privind producția obținută*"	162.000
• prăjitura "X"		• prăjitura "X"	222.000
• prăjitura "Y"		• prăjitura "Y"	60.000

9) Închiderea conturilor:

901 "*Decontări interne privind cheltuielile*"	=	%	4.428.000
		931 "*Costul producției obținute*"	4.590.000
		903 "*Decontări interne privind diferențele*"	162.000

În conturi situația se prezintă astfel:

D **901** "*Decontări interne privind cheltuielile*" C

9)	**931**	4.590.000	1)	**921**	3.690.000
9)	**903**	162.000	2)	**923**	500.000
			3)	**924**	238.000
RD		4.428.000	RC		4.428.000

D **902** "*Decontări interne privind producția obținută*" C

7)	**921**	4.428.000	6)	**931**	4.590.000
			8)	**903**	162.000
RD		4.428.000	RC		4.428.000

BCU IAȘI CENTRUL UNIVERSITAR

D **903** "*Decontări interne privind diferențele de preț*" C

8)	**902**	162.000	9)	**901**	162.000
RD		162.000	RC		162.000

D **921** "*Cheltuielile producției de bază*" *analitic prăjitura "X"* C

1)	**901**	2.190.000	7)	**902**	2.628.000
5)	**923**	438.000			
RD		2.628.000	RC		2.628.000

D **921** "*Cheltuielile producției de bază*" *analitic prăjitura "Y"* C

1)	**901**	1.500.000	7)	**902**	1.800.000
5)	**923**	300.000			
RD		1.800.000	RC		1.800.000

D **923** "*Cheltuieli comune laboratorului*" C

2)	**901**	500.000	5)	**921**	738.000
4)	**924**	238.000			
RD		738.000	RC		738.000

D **924** "*Cheltuieli generale ale unității*" C

3)	**901**	238.000	4)	**923**	238.000
RD		238.000	RC		238.000

BCU CLUJ / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

D	931 "*Costul producției obținute*"		C		
6)	902	4.590.000	9)	901	4.590.000
RD		4.590.000	RC		4.590.000

Din contabilitatea de gestiune internă rezultă:

* nu este rentabilă fabricarea prăjiturii "Y" în condițiile vânzării la 290 lei/bucata. Laboratorul obține o pierdere de 6.000 lei. Ca urmare, pentru eficientizarea fabricării - vânzării acestui produs se poate interveni prin:
  - majorarea prețului de vânzare;
  - reducerea consumului de materii prime sau folosirea de înlocuitori ai acestora.
* din producția prăjiturii "X" rezultă un profit de 22,2 lei/bucată, respectiv 222.000 lei pentru toată cantitatea care acoperă și pierderea la cel de al doilea produs, rămânând un profit de 162.000 lei, respectiv 16,2 lei/bucată.

Printr-o analiză mai amănunțită se poate calcula influența creșterii producției asupra rezultatului financiar.

În același fel se poate contabiliza activitatea unei carmangerii, a unei unități de obținerea înghețatei, de preparare și desfacere a sandwich-urilor etc.

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITARY

ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE

Capitolul 6

DETERMINAREA COSTULUI COMPLET AL MĂRFII VÂNDUTE ŞI ORGANIZAREA CONTABILITĂŢII ÎNTR-UN SINGUR CIRCUIT (INTEGRATĂ)

6.1. Contabilitatea analitică integrată

Din capitolul cinci a rezultat modul de organizare a contabilităţii analitice, autonom.

Ea poate fi organizată însă şi integrat. Denumirea de "integrată" decurge din faptul că utilizarea aceluiaşi cadru general asigură concordanţa dintre cele două contabilităţi fără a exista două sisteme contabile diferite. Există, deci, un singur sistem contabil care utilizează aceleaşi informaţii, aceleaşi mijloace şi instrumente de lucru.

Sistemul contabil francez*) a prevăzut posibilitatea organizării contabilităţii analitice în două variante:

- ca o prelungire a contabilităţii generale;
- ca un nucleu al contabilităţii generale.

Principalele caracteristici ale variantei de organizare a contabilităţii analitice ca o prelungire a contabilităţii generale sunt:

- înregistrările contabilităţii analitice succed celor din contabilitatea generală şi se supun aceloraşi procedee de tratare;
- nu se folosesc conturile din grupa 90 "*Decontări interne*";
- conturile din clasele 6 "*Conturi de cheltuieli*" şi 7 "*Conturi de venituri*" înregistrează cheltuielile şi veniturile curente supuse analizei după natura lor şi se soldează în momentul imputării acestora asupra conturilor destinatare, cu sau fără folosirea conturilor de regrupare;

*) "La comptabilité analytique" - Jean Claude Einsetler - Ed. Economică, Paris.

- nu se folosesc conturile din grupa **94** "*Stocuri*", rolul lor fiind preluat de conturile din clasa **3** "*Stocuri şi în curs de fabricaţie*" cu funcţie de conturi de inventar permanent.

Dacă nu se folosesc conturile de regrupare apare în loc grupa **92** "*Centre de analiză*".

În concluzie, cheltuielile şi veniturile consemnate în conturi din clasele **6** şi **7** sunt transferate:

- cheltuielile - în debitul conturilor de regrupare costuri sau centre de analiză;
- veniturile - în creditul contului de rezultate, deci conturile se soldează în favoarea celor din contabilitatea analitică.

De aici rezultă că nu este posibilă prezentarea în contabilitatea financiară a contului de rezultate. Acest inconvenient poate fi înlăturat prin întocmirea unui Cont de Rezultate extracontabil, necesar prezentării anuale.

Organizarea contabilităţii analitice ca un nucleu al contabilităţii generale se caracterizează prin absenţa din contabilitatea financiară a conturilor din clasele **6** şi **7** în cursul exerciţiului. La închiderea exerciţiului, aceste conturi sunt alimentate cu elementele necesare, preluate din contabilitatea analitică în vederea întocmirii Contului de Rezultate, a cărui prezentare anuală este obligatorie. În această situaţie nu se folosesc conturile din grupa **90** "*Decontări interne*". Conturile din grupa **94** "*Stocuri*" sunt înlocuite cu cele din clasa **3**, cu rol de inventar permanent.

Aceste două variante de aplicare a contabilităţii integrate se limitează doar la abordarea fluxurilor specifice contabilităţii financiare fără a informa gestionarul de patrimoniu asupra rezultatului economic sau de gestiune în structura dorită. De aceea, în sistemul francez se practică modalitatea autonomă de realizare a contabilităţii analitice, denumită şi contabilitate analitică cu conturi de reflectare (grupa **90**).

În practica întreprinderilor româneşti s-a adoptat tot o modalitate de organizare integrată a contabilităţii analitice ca un nucleu al contabilităţii generale.

Această modalitate presupune absenţa clasei **9** de conturi ("*Conturi de gestiune*") şi deschiderea în cadrul conturilor din clasa **6**, de cheltuieli şi **7**, de venituri, a unor conturi analitice pe purtătorii de costuri. Astfel s-a creat o apropiere a noului sistem contabil adoptat prin Legea contabilităţii 82/91 de cel anterior, într-un singur circuit.

6.2. Model de contabilitate într-un singur circuit, aplicat în practica întreprinderilor româneşti de comerţ-turism

Presupunem că o întreprindere de hoteluri şi restaurante are în subordine următoarele unităţi: hotel (H), bufet (B), piscină (P) şi sector administrativ (A).

Stocul de mărfuri din bufet la deschiderea exerciţiului: marfă "X" 2.000 kg la un cost de achiziţie 2.500 lei/kg şi marfă "Y" 400 buc. la un cost de achiziţie de 1.600 lei/buc.

În cursul exerciţiului au loc operaţiile (se face abstracţie de TVA, având în vedere conţinutul lucrării):

1) Aprovizionare cu mărfuri, factura cuprinzând:

marfă "Y" 1.000 buc. x 1.400 lei/buc.	=	1.400.000 lei
marfă "Z" 5.000 kg x 3.000 lei/kg	=	15.000.000 lei
Total marfă	=	16.400.000 lei
Cheltuieli transport	=	492.000 lei
Total factură	=	16.892.000 lei

2) Vânzare de mărfuri (la preţul de vânzare al pieţei)

marfă	"X" 1.000 kg x 3.500 lei/kg	=	3.500.000 lei
	"Y" 500 buc. x 1.700 lei/buc.	=	850.000 lei
	"Z" 2.000 kg x 4.200 lei/kg	=	8.400.000 lei
	Cifra de afaceri	=	12.750.000 lei

3) Încasare din cazare hotelieră a sumei de 15.000.000 lei şi din activitatea piscinei 2.850.000 lei.

4) Pentru desfăşurarea activităţii s-au efectuat următoarele cheltuieli:

Denumirea cheltuielii	Bufet	Hotel	Piscină	Comune unităţilor operative	Administrativ	Total
	B	H	P	C	A	
– materiale auxiliare	75.000	102.000	80.000	-	6.000	263.000
– consum energie şi apă	-	-	-	175.000	52.500	227.500
– uzura obiectelor de inventar	25.000	-	15.000	-	8.500	48.500
– salarii	1.500.000	4.000.000	800.000	670.000	750.000	7.720.000
– CAS 25%	375.000	1.000.000	200.000	167.500	187.500	1.930.000
– ajutor şomaj 5%	75.000	200.000	40.000	33.500	37.500	386.000
– cheltuieli cu servicii terţi	250.000	475.000	-	270.000	1.200.000	2.195.000
– amortizarea mijloacelor fixe	45.000	82.000	35.000	22.000	74.000	258.000
Total	2.345.000	5.859.000	1.170.000	1.338.000	2.316.000	13.028.000
Cheltuieli cu marfa	9.464.200	-	-	-	-	9.464.200
Total general	11.809.200	5.859.000	1.170.000	1.338.000	2.316.000	22.492.200

5) La achitarea datoriilor de la punctul 1) s-a primit de la furnizori un scont de 4%.

6) S-a achitat o dobândă la creditele bancare primite de 850.000 lei.

7) S-a încasat o penalitate de la clienţi pentru încasarea cu întârziere a creanţelor de la punctul 2) de 127.500 lei.

Se cere înregistrarea operaţiilor din cursul exerciţiului într-un sistem integrat de contabilitate, cunoscând că purtătorul de costuri este unitatea operativă.

Cheltuielile administrative nu se impută purtătorilor de costuri ci se suportă direct din marjă.

1) Aprovizionarea cu mărfuri

Calculul costului de achiziţie pentru marfa cumpărată:

$$K_{chelt.\ transport} = \frac{\text{Total chelt. transport}}{\text{Total valoare marfă achiziționată}} \times 100 =$$

$$= \frac{492.000}{1.400.000 + 15.000.000} \times 100 = \frac{492.000}{16.400.000} \times 100 = 3\%$$

Cheltuieli transport marfă "Y" 3% x 1.400.000 = 42.000 lei
Cheltuieli transport marfă "Z" 3% x 15.000.000 = 450.000 lei
492.000 lei

Marfă	"Y"	"Z"
Preț cumpărare	1.400.000	15.000.000
Cheltuieli transport	42.000	450.000
Cost achiziție	1.442.000	15.450.000
Cost unitar	$\frac{1.442.000}{1.000}$ = 1.442lei/buc.	$\frac{15.450.000}{5.000}$ = 3.090lei/buc.

371	*"Mărfuri"*/ analitic	=	**401**	*"Furnizori"*	16.892.000
	Y				1.442.000
	Z				15.450.000

2a) Vânzare de mărfuri

411	*"Clienți"*	=	**707**	*"Venituri din vânzarea mărfurilor"*/analitic	12.750.000
				X	3.500.000
				Y	850.000
				Z	8.400.000

2b) Descărcarea gestiunii pentru marfa vândută (se utilizează procedeul "FIFO")

Cost achiziție marfă vândută

X	1.000 kg x 2.500 lei/kg	=	2.500.000 lei
Y	400 buc. x 1.600 lei/buc.	=	640.000 lei
	100 buc. x 1.442 lei/buc.	=	144.200 lei
Z	2.000 kg x 3.090 lei/kg	=	6.180.000 lei
	Total CaMv	=	9.464.200 lei

607	*"Cheltuieli privind marfa"*/analitic	=	**371**	*"Mărfuri"*	9.464.200
	X				2.500.000
	Y				784.200
	Z				6.180.000

3) Încasarea tarifelor din cazare hotelieră şi activitatea piscinei

5311	*"Casa în lei"*	=	**704**	*"Venituri din servicii prestate"*/analitic	17.850.000
				H	15.000.000
				P	2.850.000

4) a) Înregistrarea consumului de materiale auxiliare

601	*"Cheltuieli cu materialele"*/analitic	=	**301**	*"Materiale consumabile"*	263.000
	B				75.000
	H				102.000
	P				80.000
	A				6.000

b) Înregistrarea consumului de energie

605	*"Cheltuieli privind energia"*/analitic comune	=	**401**	*"Furnizori"*	227.500
					175.000
	A				52.500

c) Înregistrarea uzurii obiectelor de inventar

602	*"Cheltuieli privind obiectele de inventar"*/analitic	=	**322**	*"Uzura obiectelor de inventar"*	48.500
	B				25.000
	P				15.000
	A				8.500

d) Înregistrarea salariilor

641	*"Cheltuieli cu salarii"*/ analitic	=	**421**	*"Personal, remuneraţii datorate"*	7.720.000
	B				1.500.000
	H				4.000.000
	P				800.000
	C				670.000
	A				750.000

BCU IAŞI CENTRUL UNIVERSITAR BRAILA

e) Înregistrarea CAS-ului

6451	*"Cheltuieli cu asigurări sociale"*/analitic	=	**4311**	*"Contribuția la asigurări sociale"*	1.930.000
	B				375.000
	H				1.000.000
	P				200.000
	C				167.500
	A				187.500

f) Înregistrarea ajutorului de șomaj

6452	*"Cheltuieli cu protecția socială"*/analitic	=	**4371**	*"Contribuția la ajutorul de șomaj"*	386.000
	B				75.000
	H				200.000
	P				40.000
	C				33.500
	A				37.500

g) Înregistrarea serviciilor prestate de terți

61/62	*"Servicii prestate de terți"*/analitic	=	**401**	*"Furnizori"*	2.195.000
	B				250.000
	H				475.000
	C				270.000
	A				1.200.000

h) Înregistrarea amortizării mijloacelor fixe

681	*"Cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe"*/analitic	=	**281**	*"Amortizarea mijloacelor fixe"*	258.000
	B				45.000
	H				82.000
	P				35.000
	C				22.000
	A				74.000

5) Achitarea datoriei de la punctul 1) și primirea scontului

BCU IAȘI - FILIALA UNIVERSITARĂ

Datorie	=	16.892.000
Scont 4%	=	675.680
Suma achitată	=	16.216.320

401 *"Furnizori"*	=	%		16.892.000
		5311 *"Casa în lei"*		16.216.320
		767 *"Venituri din sconturi"*		675.680

6) Achitarea dobânzii la credite

666 *"Cheltuieli cu dobânzi"*	=	**5121** *"Disponibil în lei"*	850.000

7) Încasarea unei penalităţi

5121 *"Disponibil în lei"* (sau **5311** *"Casa în lei"*)	=	**771** *"Venituri din operaţii de gestiune"*	127.500

8) a) Repartizarea cheltuielilor comune cu energia

$$K_{\text{chelt. mater.}} = \frac{175.000}{11.809.200 + 5.859.000 + 1.170.000} \times 100 =$$

$$= \frac{175.000}{18.838.200} \times 100 = 0{,}93\%$$

cota de cheltuieli indirecte = K x cheltuieli directe pe purtător

605 *"Cheltuieli cu energia"*/analitic	=	**605** *"Cheltuieli cu energia"*/ comune		175.000
B				109.826
H				54.489
P				10.685

b) Repartizarea cheltuielilor cu salarii

$$K_{\text{chelt. salarii}} = \frac{670.000}{11.809.200 + 5.859.000 + 1.170.000} \times 100 = 3{,}56\%$$

641	"*Cheltuieli cu salarii*"/analitic	=	**641**	"*Cheltuieli cu salarii*"/comune	670.000
	B				420.407
	H				208.580
	P				41.013

c) Repartizarea cheltuielilor cu asigurări sociale

$$K_{CAS} = \frac{167.500}{11.809.200 + 5.859.000 + 1.170.000} \times 100 = 0,89\%$$

6451	"*Cheltuieli cu asigurări sociale*"/analitic	=	**6451**	"*Cheltuieli cu asigurări sociale*"/comune	167.500
	B				105.102
	H				52.145
	P				10.253

d) Repartizarea cheltuielilor cu protecția socială

$$K_{CPS} = \frac{33.500}{11.809.200 + 5.859.000 + 1.170.000} \times 100 = 0,18\%$$

6452	"*Cheltuieli cu ajutor şomaj*"/analitic	=	**6452**	"*Cheltuieli cu ajutor şomaj*"/comune	33.500
	B				21.256
	H				10.546
	P				1.698

e) Repartizarea cheltuielilor cu servicii terți

$$K_{CST} = \frac{270.000}{11.809.200 + 5.859.000 + 1.170.000} \times 100 = 1,43\%$$

61/62	"*Cheltuieli cu servicii terți*"/analitic	=	**61/62**	"*Cheltuieli cu servicii terți*"/comune	270.000
	B				168.871
	H				83.783
	P				17.346

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

f) Repartizarea cheltuielilor cu amortizarea

$$K_{CA} = \frac{22.000}{11.809.200 + 5.859.000 + 1.170.000} \times 100 = 0,12\%$$

681	*"Cheltuieli cu amortizarea"*/analitic	=	**681**	*"Cheltuieli cu amortizarea"*/comune	22.000
	B				14.170
	H				7.030
	P				800

În urma acestor operații situația în conturile de venituri și cheltuieli din exploatare este:

1) **Pentru bufet**

D	601/B	C
4a)	75.000	75.000

D	602/B	C
4c)	25.000	25.000

D	605/B	C
8a)	109.826	109.826

D	607/B	C
2b)	9.464.200	9.464.200

D	61/62/B	C
4g)	250.000	418.871
8e)	168.871	

D	641/B	C
4d)	1.500.000	1.920.407
8b)	420.407	

D	6451/B	C
4e)	375.000	480.102
8c)	105.102	

D	6452/B	C
4f)	75.000	96.256
8d)	21.256	

D	681	C
4h)	45.000	59.170
8f)	14.170	

D	707/B	C
	12.750.000	12.750.000 (2a)

Se încorporează venitul din vânzare în profit

707	*"Venituri din vânzarea mărfurilor"*/B	=	**121**	*"Profit și pierdere"*/B	12.750.000

Se impută asupra rezultatului cheltuielile bufetului

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

121 *"Profit şi pierdere"*/B =		%	12.648.832
	601 *"Cheltuieli cu materialele"*/B		75.000
	602 *"Cheltuieli cu OI"*/B		25.000
	605 *"Cheltuieli cu energia"*/B		109.826
	607 *"Cheltuieli cu marfa"*/B		9.464.200
	641 *"Cheltuieli cu salarii"*/B		1.920.407
	6451 *"Cheltuieli cu asigurările sociale"*/B		480.102
	6452 *"Cheltuieli cu ajutor şomaj"*/B		96.256
	61/62 *"Cheltuieli cu servicii"*/B		418.871
	681 *"Cheltuieli cu amortizarea"*/B		59.170

D	**121**/B	C
	12.648.832	12.750.000
SfC = Profit	101.168	

Pentru bufet rezultă un profit foarte mic, ceea ce implică luarea unor decizii ca:

- majorarea preţului de vânzare;
- diminuarea cheltuielilor indirecte;
- introducerea spre vânzare a unor sortimente profitabile şi diversificarea lor, etc.

Dacă asupra rezultatului acestei unităţi s-ar imputa şi cheltuielile administrative, s-ar obţine pierdere.

Calculaţia se poate extinde şi la nivel de sortiment pentru a se cunoaşte sortimentul vândut în pierdere.

BCU IAŞI / FONDUL UNIVERSITAR LIBRARY

2) **Situaţia hotelului** este:

D	601/H	C
4a)	102.000	102.000

D	605/H	C
8a)	54.489	54.489

D	61/62/H	C
4g)	475.000	558.783
8e)	83.783	

D	641/H	C
4d)	4.000.000	4.208.580
8b)	208.580	

D	6451/H	C
4c)	1.000.000	1.052.145
8c)	52.145	

D	6452/H	C
4f)	200.000	210.546
8d)	10.546	

D	681/H	C
4h)	82.000	89.030
8g)	7.030	

D	704/H	C
	15.000.000	15.000.000 (3)

D	121/H	C
	6.275.573	15.000.000
SfC Profit	8.724.427	

Încorporarea veniturilor în profit

704	*"Venituri din servicii"*/H	=	**121** *"Profit şi pierdere"*/H	15.000.000

Imputarea cheltuielilor asupra rezultatului din cazare

121	*"Profit şi pierdere"*/H	=	% 6.275.573
		601	*"Cheltuieli cu materialele"*/H 102.000
		605	*"Cheltuieli cu energia"*/H 54.489
		641	*"Cheltuieli cu salariile"*/H 4.208.580
		6451	*"Cheltuieli cu asigurările sociale"*/H 1.052.145
		6452	*"Cheltuieli cu ajutor şomaj"*/H 210.546
		61/62	*"Cheltuieli cu servicii"*/H 558.783
		681	*"Cheltuieli cu amortizarea"*/H 89.030

Hotelul a obţinut un profit mare, ceea ce înseamnă că din rezultatul lui se va suporta şi mare parte din cheltuielile administrative.

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3) **Situația piscinei** este:

D	601/P	C
4a)	80.000	80.000

D	602/P	C
4c)	15.000	15.000

D	605/P	C
8a)	10.685	10.685

D	61/62/P	C
8e)	17.346	17.346

D	641/P	C
4d)	800.000	841.013
8b)	41.013	

D	6451/P	C
4e)	200.000	210.253
8c)	10.253	

D	6452/P	C
4f)	40.000	41.698
8d)	1.698	

D	681/P	C
4h)	35.000	35.800
8f)	800	

D	704/P	C
	2.850.000	2.850.000 (3)

D	121/P	C
	1.251.795	2.850.000
SfC	1.598.205	
Profit		

Se încorporează venitul în profit

704	*"Venituri din servicii"*/P	=	**121** *"Profit şi pierdere"*/P	2.850.000

Se impută asupra rezultatului cheltuielile piscinei

121 *"Profit şi pierdere"*/P	=	%	1.251.795
		601 *"Cheltuieli cu materialele"*/P	80.000
		602 *"Cheltuieli cu OI"*/P	15.000
		605 *"Cheltuieli cu energia"*/P	10.685
		641 *"Cheltuieli cu salariile"*/P	841.013
		6451 *"Cheltuieli cu asigurările sociale"*/P	210.253
		6452 *"Cheltuieli cu ajutor şomaj"*/P	41.698
		61/62 *"Cheltuieli cu servicii"*/P	17.346
		681 *"Cheltuieli cu amortizarea"*/P	35.800

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Şi piscina a obţinut profit, dar mai redus faţă de hotel.

4) Situaţia în conturile de cheltuieli ale **sectorului administrativ** este:

D	601/A	C
4a)	6.000	6.000

D	602/A	C
4c)	8.500	8.500

D	605/A	C
4b)	52.500	52.500

D	61/62/A	C
4g)	1.200.000	1.200.000

D	641/A	C
4d)	750.000	750.000

D	6451/A	C
4e)	187.500	187.500

D	6452/A	C
4f)	37.500	37.500

D	681/A	C
4h)	74.000	74.000

Imputarea cheltuielilor asupra rezultatului

121 *"Profit şi pierdere"*/A	=	%	2.316.000
		601 *"Cheltuieli cu materialele"*/A	6.000
		602 *"Cheltuieli cu OI"*/A	8.500
		605 *"Cheltuieli cu energia"*/A	52.500
		641 *"Cheltuieli cu salariile"*/A	750.000
		6451 *"Cheltuieli cu asigurările sociale"*/A	187.500
		6452 *"Cheltuieli cu ajutor şomaj"*/A	37.500
		61/62 *"Cheltuieli cu servicii"*/A	1.200.000
		681 *"Cheltuieli cu amortizarea"*/A	74.000

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

D	601 "*Cheltuieli cu materialele*"	C
4a)	263.000	263.000

D	602 "*Cheltuieli cu OI*"	C
4b)	227.500	227.500

D	605 "*Cheltuieli cu energia*"	C
4b)	48.500	48.500

D	607 "*Cheltuieli cu marfa*"	C
2b)	9.464.200	9.464.200

D	61/62 "*Cheltuieli cu servicii*"	C
4g)	2.195.000	2.195.000

D	641 "*Cheltuieli cu salarii*"	C
4d)	7.720.000	7.720.000

D	6451 "*Cheltuieli cu asigurări sociale*"	C
4e)	1.930.000	1.930.000

D	6452 "*Cheltuieli cu ajutor şomaj*"	C
4f)	386.000	386.000

D	681 "*Cheltuieli cu amortizarea*"	C
4h)	258.000	258.000

D	704 "*Venituri din servicii*"	C
	17.850.000	17.850.000

D	707 "*Venituri din vânzarea mărfurilor*"	C
	12.750.000	12.750.000 (2a)

D	121 "*Profit şi pierdere*"/din exploatare	C
	22.492.200	30.600.000
SfC Profit	8.107.800	

Adunând algebric rezultatele parţiale rezultă:

Bufet Profit	=	101.168
Hotel Profit	=	8.724.427
Piscină Profit	=	1.598.205
Total profit	=	10.423.800
Cheltuieli administrative	=	2.316.000
Profit exploatare	=	8.107.800

- Se încorporează în profit venitul financiar

767 "*Venituri din sconturi*"	=	121 "*Profit şi pierdere*"	675.680

- Se impută asupra rezultatului cheltuiala cu dobânda

121 "*Profit şi pierdere*"	=	666 "Cheltuieli cu dobânzi"	850.000

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Venituri financiare	=	675.680
Cheltuieli financiare	=	850.000
Pierdere	=	174.320

- Se încorporează în profit rezultatul excepțional

771	*"Venituri din operații de gestiune"*	=	121	*"Profit și pierdere"*	127.500

Venituri excepționale	=	127.500
Cheltuieli excepționale	=	-
Profit	=	127.500

Se compun algebric cele trei rezultate

Profit din exploatare	=	+ 8.107.800
Pierdere operații financiare	=	- 174.320
Profit operații excepționale	=	+127.500
Profit global	=	+ 8.060.980

Varianta integrată de organizare a contabilității analitice este aplicabilă numai în condițiile unei dotări corespunzătoare a întreprinderii cu tehnică de calcul. Ea este aplicată de multe întreprinderi românești din ramura comerț--turism.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Capitolul 7

CONCEPTUL DE COST PARȚIAL

7.1. Noțiunea și tipurile de cost parțial

Din capitolele precedente se poate desprinde concluzia că în calculul costului complet este obligatorie parcurgerea anumitor etape. Acestea comportă calcule greoaie și uneori chiar arbitrare dacă avem în vedere repartizarea convențională a unor cheltuieli indirecte sau chiar neincluderea în cost a cheltuielilor de conducere și administrație.

Pentru a evita aceste inconveniente se pot determina anumite costuri legate mai rațional de obiectivele impuse de controlul gestiunii. Se poate avea în vedere specificitatea cheltuielilor în raport de purtătorii de costuri (cheltuieli directe și cheltuieli indirecte), variabilitatea lor (cheltuieli operaționale sau de structură), sau utilitatea lor curentă care se separă în funcție de stadiul apariției în procesul achiziționării, producției sau desfacerii.

În cercetarea costurilor și mai ales a celor legate de bunuri sau servicii este absolut necesar să știm ce cheltuieli se încorporează în ele.

În acest sens se disting costuri formate numai din cheltuieli directe sau cheltuieli variabile.

Prin urmare sunt utilizate mai multe concepte de costuri parțiale și anume:

- cost direct;
- cost variabil;
- cost marginal.

a) **Costul direct** încorporează numai acele cheltuieli efectuate exclusiv pentru fabricarea unui produs, prestarea unui serviciu sau vânzarea unei grupe de mărfuri. Cheltuielile comune mai multor produse, activități sau grupe de mărfuri nu se includ în costul direct.

b) **Costul variabil** cuprinde numai acele cheltuieli a căror sumă este condiționată de nivelul de activitate al agentului economic. Cheltuielile cu caracter fix nu se includ în cost.

c) **Costul marginal** corespunde cheltuielilor legate de variația cu o unitate a volumului de activitate în raport de o anumită situație.

Utilizarea acestor costuri este direct legată de gestiunea întreprinderii și de controlul prin costuri, ca unul din obiectivele contabilității analitice.

7.2. Costul direct și condițiile de aplicare a lui

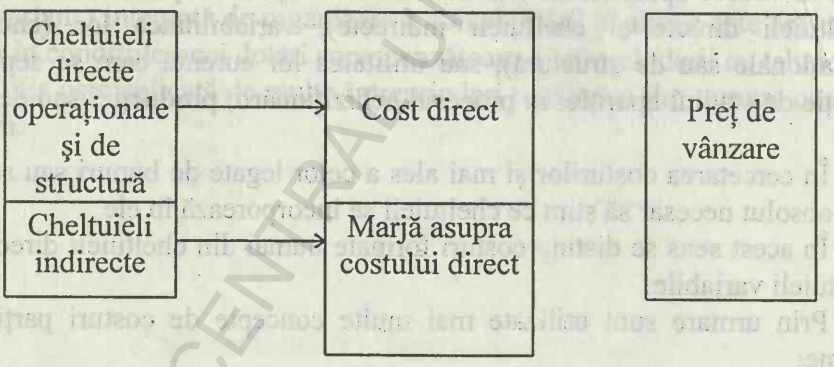
Metoda costului direct utilizează în exclusivitate cheltuielile directe. Aceste cheltuieli se pot determina cu precizie la nivelul purtătorului de costuri și se pot subîmpărți în:

- cheltuieli directe operaționale și
- cheltuieli directe de structură.

Aplicarea metodei se justifică în situația în care ansamblul cheltuielilor directe se află la un nivel superior în raport cu cheltuielile totale.

Costul produselor fabricate sau al mărfurilor vândute se calculează numai ca sumă a cheltuielilor directe la care se adaugă o marjă.

Aceasta are rolul să acopere cheltuielile indirecte operaționale și de structură și să asigure profitul societății, conform schemei de mai jos:



Schema 7.1. Legătura costului direct cu prețul de vânzare

Este cazul laboratoarelor de cofetărie și patiserie (vezi capitolul 5) unde prețul de vânzare al laboratorului se calculează prin adăugarea la prețul de materie primă, a marjei comerciale proprie laboratorului. Prețul de materie primă este echivalentul costului direct și cuprinde doar cheltuielile cu materia primă. Marja are rol de a acoperi toate celelalte cheltuieli ale laboratorului: salarii, contribuția la asigurări și protecție socială, amortizarea mijloacelor fixe, întreținerea spațiilor de producție, etc.

Metoda se aplică şi în cazul restaurantelor pentru preparatele culinare a căror preţ de vânzare se calculează prin adăugarea la costul materiilor prime, pe baza reţetarelor, a marjei comerciale. Aceasta trebuie astfel stabilită încât să acopere atât cheltuielile indirecte din cadrul bucătăriilor cât şi cheltuielile de desfacere din sala de consum. Astfel se explică nivelul mai mare al marjei comerciale din alimentaţia publică.

De exemplu: pentru obţinerea a 100 porţii din preparatul X se consumă materii prime în valoare de 120.000 lei; acestea se desfac prin intermediul unui bufet, cheltuielile directe de distribuţie fiind de 15.000 lei.

Cheltuielile indirecte sunt în sumă de 40.000 lei.

Preţul de vânzare se calculează adăugând la costul direct o marjă brută de 40%.

Cheltuieli directe de prelucrare (fabricaţie)	=	120.000 lei
Cheltuieli directe de distribuţie	=	15.000 lei
Cost direct	=	135.000 lei
Marjă brută 40% x 135.000	=	54.000 lei
Preţ vânzare	=	189.000 lei

Rezultatul din exploatare se calculează astfel:

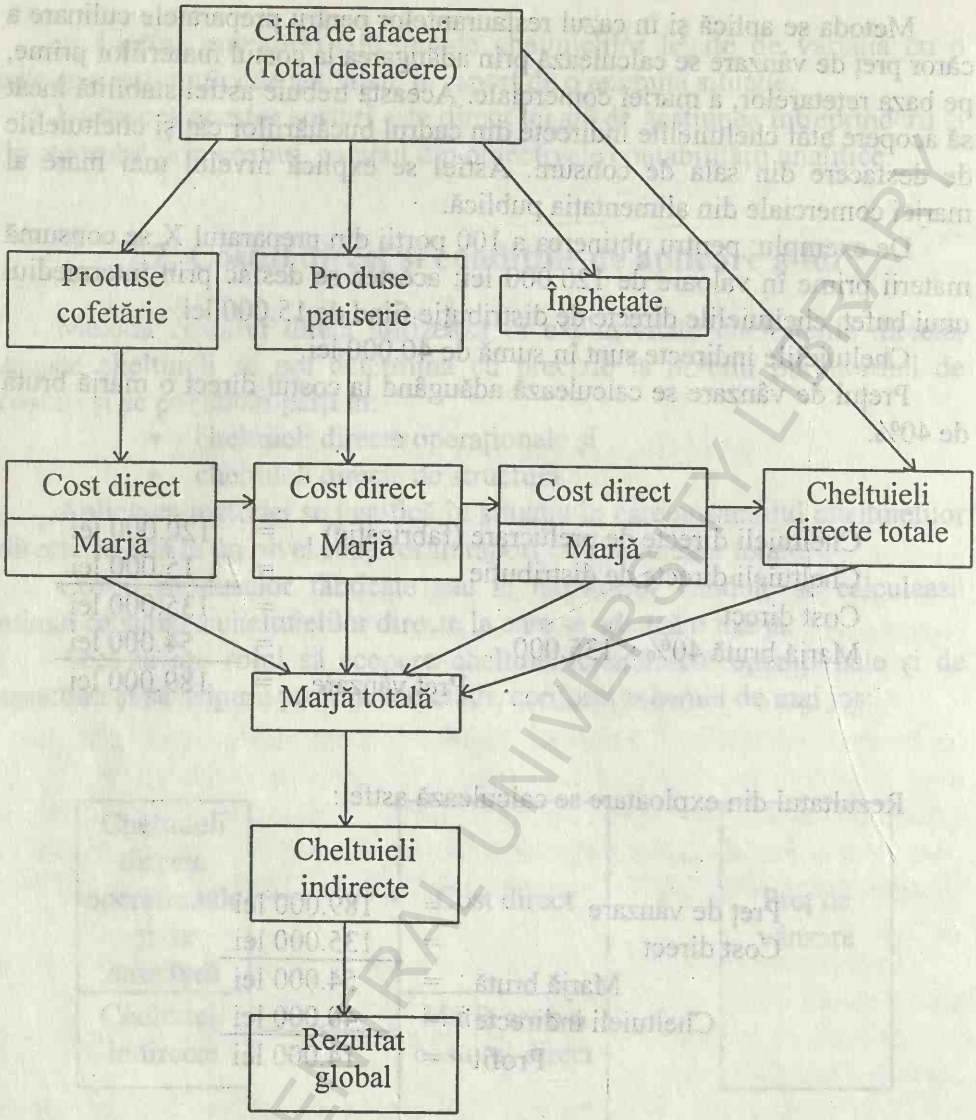
Preţ de vânzare	=	189.000 lei
Cost direct	=	135.000 lei
Marjă brută	=	54.000 lei
Cheltuieli indirecte	=	40.000 lei
Profit	=	14.000 lei

O parte din cheltuielile imputate cert asupra unor produse sau mărfuri se includ în costul direct, chiar dacă ele au fost tranzitate prin centrele de analiză. În comerţ este cazul cheltuielilor de "Aprovizionare" şi/sau "Distribuţie".

Cheltuielile indirecte se suportă din marja totală aplicată asupra costurilor directe ale tuturor produselor sau mărfurilor.

Prin diferenţa dintre cele două elemente se determină rezultatul global. De exemplu:

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY



Schema 7.2. Calculul rezultatului global în condițiile costului direct

Metoda prezintă dezavantajul că stocurile de produse finite sunt subevaluate deoarece conțin în costul lor numai cheltuielile directe, motiv pentru care apare necesitatea reevaluării lor pentru reflectarea în bilanț. Nu este cazul laboratoarelor de cofetărie și patiserie sau restaurantelor deoarece gradul ridicat de perisabilitate al produselor și mărfurilor obținute nu permite stocarea lor.

BIBLIOTECA CENTRALĂ UNIVERSITY LIBRARY

7.3. Costul variabil şi posibilităţile de optimizare a profitului

Activitatea de exploatare a unei întreprinderi se poate măsura prin:

- cifra sa de afaceri exprimată în unităţi monetare;
- producţia, vânzarea exprimate în unităţi fizice.

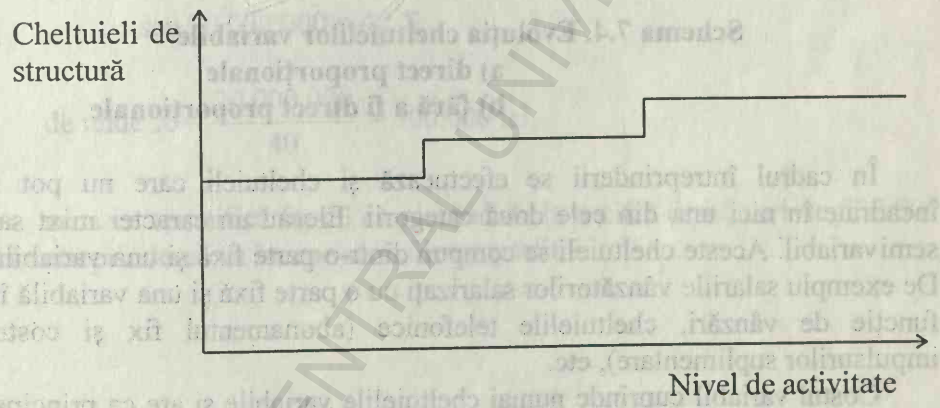
În funcţie de volumul activităţii se disting două categorii de cheltuieli:

- de structură (fixe);
- operaţionale (variabile).

a) **Cheltuielile de structură** sunt condiţionate de însăşi existenţa întreprinderii şi corespund, pentru fiecare perioadă de calcul, unui nivel de activitate determinat. Se caracterizează printr-o relativă constanţă deoarece evoluează foarte puţin în raport de volumul de activitate.

La schimbări structurale în cadrul întreprinderii, când nivelul de activitate se modifică foarte mult, aceste cheltuieli evoluează în salturi.

Principalele cheltuieli fixe sunt: salariile personalului tehnic, economic şi de conducere, primele de asigurare, amortismentele, etc. Evoluţia lor poate fi redată prin următorul grafic:



Schema 7.3. Evoluţia cheltuielilor fixe

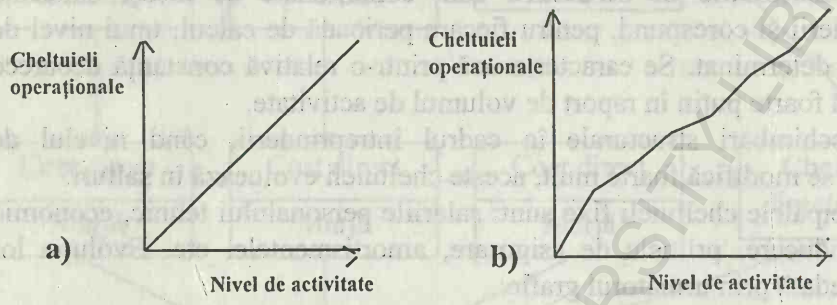
b) **Cheltuielile operaţionale sau variabile** sunt cheltuieli a căror mărime se află în raport direct cu volumul de activitate al întreprinderii. Ele sunt condiţionate de funcţionarea întreprinderii şi exprimă derularea operaţiilor de exploatare.

Evoluţia acestor cheltuieli este dependentă de: capacitatea de producţie sau desfacere şi mijloacele disponibile, de gradul de utilizare a acestora, de intensitatea muncii şi randamentul ei, etc.

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În structura cheltuielilor variabile se cuprind: consumul de materii prime, costul de achiziție al mărfurilor vândute, cheltuielile de transport, salariile unor categorii de personal salarizat în funcție de realizările în procesul muncii (ca de exemplu salarizarea în funcție de volumul desfacerii de mărfuri) etc.

Evoluția cheltuielilor variabile poate fi sau nu proporțională cu volumul de activitate, conform schemei de mai jos:



Schema 7.4. Evoluția cheltuielilor variabile
a) direct proporționale
b) fără a fi direct proporționale

În cadrul întreprinderii se efectuează şi cheltuieli care nu pot fi încadrate în nici una din cele două categorii. Ele au un caracter mixt sau semivariabil. Aceste cheltuieli se compun dintr-o parte fixă şi una variabilă. De exemplu salariile vânzătorilor salarizați cu o parte fixă şi una variabilă în funcție de vânzări, cheltuielile telefonice (abonamentul fix şi costul impulsurilor suplimentare), etc.

Costul variabil cuprinde numai cheltuielile variabile şi are ca principal obiectiv determinarea pentru fiecare produs sau activitate a:

- cifrei de afaceri;
- cheltuielilor variabile corespunzătoare acesteia.

Este recomandabilă întreprinderilor de comerț unde proporția cheltuielilor variabile este importantă, constând chiar în costul mărfurilor vândute.

Aici, gruparea cheltuielilor în fixe şi variabile permite calculul marjei, al rezultatului şi al pragului de rentabilitate.

În calculul rezultatului se parcurg etapele:

Cifra de afaceri (Vânzările la preț de vânzare)
- Costul de achiziție al mărfurilor vândute (CaMv)
Marja asupra costului de achiziție
- Cheltuielile variabile (altele decât CaMv)
Marja asupra costului variabil
- Cheltuielile fixe
Rezultatul exercițiului

Pragul de rentabilitate, denumit și punct mort sau cifră de afaceri critică (CA) corespunde situației în care rezultatul este nul (zero), adică marja asupra costului variabil este egală cu cheltuielile fixe. De exemplu,

Presupunem că marja practicată de o întreprindere de comerț este 40% iar cheltuielile fixe 200.000 lei. Considerând că rentabilitatea întreprinderii este "X" se poate scrie:

$$\frac{40\ X}{100} = 200.000$$

sau $20.000.000 = 40\ X;$

de unde $X = \frac{20.000.000}{40} = 500.000$ lei,

ceea ce semnifică faptul că plecând de la o cifră de afaceri de 500.000 lei, întreprinderea va începe să realizeze profit.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BIBLIOGRAFIE

1.	Burlaud A.; Simon C.	"Analyse des coûte et contrôle de gestion", Vuibert, Paris, 1981
2.	Dumitrana M.; Negruțiu M.	"Contabilitate în comerț şi turism", Ed. Maxim, București, 1996
3.	Einsetler J. C.	"Gestion d'entreprise: La comptabilité analytique", Ed. Economică, Paris
4.	Guinamard R.	"La comptabilité analytique et le contrôle de gestion", Ed. Armand Colin, Paris
5.	Lauzel P. et Bouquin H.	" Comptabilité analytique et gestion ", Ed. Sirey, Paris, 1985
6.	Călin Oprea; Cârstea Ghe.	"Calculația costurilor", Ed. Didactică şi Pedagogică", București, 1981
7.	Ristea M.	"Noul sistem contabil al agenților economici din România", Ed. Cartimex, 1994
	***	"Sistemul contabil al agenților economici", Ministerul Finanțelor, 1994

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Tiparul executat la
Imprimeria „ARDEALUL" Cluj
Comanda nr. 60599

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

ISBN 973 - 30 - 5966 - 8

UAIC IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Lei 7000